

論説

借地権課税について

- 無償返還届出書に関する取扱いと底地の評価方法を中心にして -

矢 尾 直 稔

はじめに

第1章 借地権の意義

第1節 税法上の「借地権」

第2節 借地借家法上の借地権の意義

第3節 建物の所有目的の意義

第2章 法人税法における借地権

第1節 法人税法22条2項について（無償取引に関する収益認識の基本的な考え方）

第2節 法人税法施行令137条の内容

第3節 いわゆる「無償返還届出書」に関する取扱いの問題点

第3章 相続税法における借地権

第1節 借地権および底地の評価

第2節 財産評価基本通達による借地権および底地の評価方法

第3節 不動産鑑定評価基準による価格および評価

第4節 評価の問題点：借地権の評価額と底地の評価額との関係

第5節 評価の問題点②：無償返還届出書が提出されている場合の底地の評価

おわりに

参考文献

はじめに

借地権とは「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権」であり（借地借家法2条1項）、同法により私法上強い保護を受ける。そのため、借地権には財産的価値が認められており、法人税法等の各税法も、その財産的価値に着目して借地権の課税に関する定めをおいている。本稿は、これらの定めのうち、無償返還届出書に関する取扱いを中心に、借地権に関

する課税の問題を検討する。

無償返還届出書とは、法人税基本通達13 - 1 - 7の定める届出書のことであり、「その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還すること」を定めたことを、契約当事者の連名で届け出た書面のことである。この無償返還届出書が提出されると、法人税法22条2項、法人税法施行令137条に定める原則的な課税とは異なる課税が行われ、また相続税についても原則とは異なる取扱いが行われる。この取扱いは、一定の合理性や有用性は存するとされているが、借地借家法との関係では無償返還合意に効力が認められるか疑問があり、このような合意をもとに課税関係を左右する取扱いがなされることになる。このような取扱いを通達のみで認めることに問題はないのだろうか。

このような点から、本稿では、借地借家法と同義の借地権を対象として、無償返還届出書に関する法人税法上の問題と相続税法22条の評価の問題を、それぞれ検討する。

第1章は、借地借家法の借地権の意義を確認し、建物の所有を目的とする借地権が存するとされる判断について課税の場面での関係について確認する。

第2章は、法人税法の借地権の規定について、原則として権利金の認定が行なわれる根拠、相当の地代を収受していた場合の課税関係、および無償返還届出書に関する取扱いについての課税関係を確認し、借地借家法との関係および通達の性格との関係について検討する。

第3章は、相続税法における借地権について、その評価方法を財産評価基本通達と不動産鑑定評価基準について確認し、その評価方法の問題点をそれぞれ次のとおり検討する。まず裁決の判断により、従来の評価方法によることが問題となった事例に触れ、不動産鑑定評価基準の評価方法にいう時価と比較し、従来からの底地の評価方法との関係を検討する。つぎに、無償返還届出書の取扱いによる評価方法についても、無償返還の合意の私法上の効力を争った事例等を基にその効力との関係および評価方法との関係について検討する。

第1章 借地権の意義

第1節 税法上の「借地権」

借地借家法上の借地権は「建物の所有を目的とする地上権又は賃借権」（借地借家法2条1号）とされているが、所得税、法人税および相続税のそれぞれに規定される借地権は、次のとおりである⁽¹⁾。

- ① 所得税法は、借地権を「建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権」と定義している（所得税法施行令79条、同施行令80条）。所得税法の借地権は、借地借家法の借地権とほぼ同じ表現であるが、構築物の所有目的もその対象としているところに違いがある。
- ② 法人税法には、借地権について定めている規定はない。法人税法施行令には借地権について定める条項が2つあるが、その定義は異なる。
まず、法人税法施行令137条は、借地権を「地上権又は土地の賃借権」と規定し、借地借家法の借地権に限らず、地上権と土地の賃借権のすべてを対象としている。
これに対し、同施行令138条は、借地権を「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権に限る」と規定している。同施行令137条と異なり、借地権に当たる地上権、土地の賃借権の範囲を限定はしているが、一方で「構築物の所有を目的とする」場合も含んでおり、借地借家法の借地権より若干広がっている。
- ③ 相続税法において、借地権は、相続税法22条により、「当該財産の取得の時における時価」で評価することとされている⁽²⁾。相続税法では、所得税法や法人税法と異なり、借地借家法上の借地権と異なる定義はおいていない。その点は、相続税法23条が借地借家法上の借地

(1) これらの他に借地権の規定が存するものに地価税法があるが、同法の借地権は借地借家法と同義である（地価税法2条3号）。ただし、同法は、平成10年から当分の間課税が停止されている（租税特別措置法71条）。

(2) 借地権の評価を相続税法22条の適用とすることについては、同法23条括弧書きに地上権について「借地借家法に規定する借地権……に該当するものを除く」としているが、借地権である賃借権についても、同法22条が適用されると考えられる。その理由としては、特に明文の定めはないが、同法23条以下のような評価の個別規定がない以上は、やはり同法22条で評価されると考えられるからである。また、地上権であろうと賃借権であろうと、借地借家法の適用を受けることは同様であるため、そこに評価の差はないはずである。

権については同法22条のとおり時価による評価を行なう旨を定めていることから明らかである（相続税法基本通達23 - 1も参照）。

このように、各税法で借地権の定義は様々ではあるのだが、本稿では、法人税法施行令137条の問題と相続税法22条に関する問題を中心にして検討する（所得税法については、上記の借地権に関する定めは所得の分類に関するものであり、また、法人税法施行令138条も無償返還届出書が関係する場面ではなく、いずれも本稿の関心の対象とは異なるため、本稿では論じない）。

また、前述のとおり、法人税法施行令137条の借地権は借地借家法の借地権と定義を異にするが、実際に判例等に現われている事件をみると、同条に関連して問題となっている借地権は借地借家法上の借地権であり、それ以外の借地権が問題とされた裁判例は見当たらなかった。そのため、本稿では以下、法人税法施行令137条との関係でも、借地借家法上の借地権に限って検討する。

第2節 借地借家法上の借地権の意義

単に借地といえ、およそ他人の土地を借りて使用収益することをいうものであろう。この使用収益する権利は、それが物権としての地上権であると賃権としての賃借権であるとを問わず、また、その権利の設定の目的が何であるかを問わず、すべて包摂した広い概念であるにとらえられるであろう⁽³⁾。このような土地を利用する目的でなされる契約は、借地契約とされ、それには、地上権設定契約および賃借権設定契約がある。これらの契約により生ずる権利のうち特に建物の所有を目的とする地上権または賃借権を、借地借家法は、借地権としている（借地借家法2条1号）。ここでは、借地権とされる地上権および賃借権の特徴と借地借家法について概観する。

(3) 渡辺淑夫『借地権（第3版）』1頁（中央経済社、1985）。

1. 地上権の意義

地上権は、他人の土地において工作物または竹木を所有するためにその土地を使用する権利である（民法265条）。地上権とは、物権のひとつであり、用益物権とされる。したがって、地上権は、土地に対する直接的排他的な支配権とされる。

地上権は、物権の一般的な原則に基づき、地上物とともに、あるいは、それとは別に権利自体を譲渡したり、担保に供したり、あるいは賃貸したり、いずれも地主の承諾を要せず自由に処分できる。また、地上権は、地上権者に登記請求権があるとされ、登記を経て第三者に対抗することが容易となる。

ただ、民法起草者は、土地の利用権は専ら地上権を原則と考えていたが⁽⁴⁾、地主との関係において地上権者の地位が後述の賃借権のそれよりも比較的強固であったため、土地利用権設定に際し、地主は、民法起草者の思惑に反し、その一般的優位を利用して前者を避け、後者を選んできたという経緯がある⁽⁵⁾。そのため、現実の土地の利用権は、地上権の設定契約の形をとることはごく稀であって、ほとんどは賃貸借契約をとることが普通となった⁽⁶⁾。

2. 賃借権の意義

賃借権とは、賃貸借契約における賃借人の権利であり債権である。賃貸借契約とは、当事者の一方が相手方に目的物を使用収益させ、相手方がその使用収益の対価として賃料を支払うことを約することによって成立する諾成、有償、双務の契約である（民法601条）。賃借権は、賃借の目的物である土地を使用収益できるという点で、地上権と同様の性格をもっている。

ただし、賃借人は、地上権と異なり、賃借権を譲渡または転賃をする場合に賃貸人の承諾を要する（民法612条1項）。賃借人が賃貸人の承諾を得

(4) 民法施行前から存在するいわゆる借地権は、一律に地上権と「推定ス」ることとして、土地利用権を保護した（推定地上権）ような経緯も存在する（関彌一郎・高橋良彰「基本法コンメンタル第四版物権」126頁（1996）、甲斐道太郎・石田喜久夫編『借地借家法』38頁〔岡本詔治執筆〕（青林書院、1996））。

(5) 関彌ほか・前掲注(4)126頁。

(6) 渡辺・前掲注(3)2頁。

ないでした譲渡または転貸は、契約解除の理由になる（同条２項）⁽⁷⁾。また賃借権の登記は、地主の承認を得ないとしてできないと解されている（大判大正10年7月11日民録27輯1378頁）⁽⁸⁾。特に、賃借権は、目的物が第三者に譲渡されると対抗力がないために、賃借人は原則として新たな所有権者に対して賃借権を主張できなくなり、賃借人の地位は不安定なものとなる。

このように、賃借権は、対効力の点で、地上権に比べて賃借人にとって不利なものであるが、賃貸人には問題が少ないことから選択されることが多くなったと考えられる。

３．借地権の意義

（１）借地権の意義および沿革

借地借家法上の借地権とは、建物の所有を目的とする地上権または賃借権をいい（借地借家法２条１号）、地上権および賃借権を区別せず、建物の所有を保護することを目的とした土地利用権である。

土地利用権は、地主の意向により専ら賃借権とされたことなどから、未登記が多かった。そのため、実際日露戦争以後、都市部への人口集中による宅地需要などによる地価高騰から、貸地引上げ、地代値上げをねらった土地売買にゆさぶられて、借地人は、地主または譲受人の法外な値上げ要求に屈するか、建物収去・土地明渡しを余儀なくされた（いわゆる「地震売買」）。そこで、不動産の賃借人の権利を強化することを目的に、多くの特別法が制定されていった。まず明治42年の建物保護に関する法律は、地主の承諾のいらない建物自体の登記さえすれば、建物の存する限りその土地利用権を新地主に対抗できるようにした。その後、大正10年に借地法および借家法が制定された。これらは、当初都市部で施行されたが、昭和16年に全国的に施行された。現在の借地借家法は、これまでの建物保護法、借地法、および借家法を一本化して平成４年から施行されている。

(7) 水本浩・遠藤浩編『債権各論編（改訂版）』156頁【菅原静夫執筆】（青林書院、1998）。

(8) 水本ほか編・前掲注(7)153頁【菅原執筆】。

(2) 借地借家法の規定

借地借家法は、借地人の保護のため、特に賃借権の効力を強化している。それは、主に次のようなものである。

- 借地権は、その登記がなくとも借地人が所有する建物が登記されていれば、第三者に対して対抗することができる（借地借家法10条）。
- ② 借地権の存続期間は、民法の賃借権が最長で20年とされているのに対し（民法604条1項）、最短でも30年に延長されている（借地借家法3条）。
- ③ その更新については、存続期間の満了に際して借地人が契約更新を請求したときは、建物が存する限りにおいて、従前と同一の条件で更新したものとみなし（借地借家法5条1項）、また、借地人が土地の使用を継続するときも、建物が存する限りにおいて法定更新の制度がある（同条2項）。この点について民法の賃借権は、更新は可能であるが、継続使用の場合には更新を推定するにとどまる（民法619条1項）。
- ④ 地主が借地権の更新を拒絶する場合は、借地人に財産上の給付を申し出るほか、正当の事由あると認められない限り、借地権は返還されないこととなっている（借地借家法6条）。
- ⑤ 返還にあたり地主に対して建物買取請求権が認められている（同法13条）。民法の制度では、借地人は、返還に際して建物等を取り壊さなければならない（民法545条1項）⁽⁹⁾。
- ⑥ 借地人が借地上の建物を第三者に譲渡しようとする場合に、地主が借地権の譲渡または転貸を承諾しないときでも、それが地主に不利益をもたらすおそれのないときは、地主の承諾に代わる裁判所の許可をもらうことができる（借地借家法19条）。民法では、地主の承諾なしに譲渡または転貸はできない（民法612条）。
- ⑦ さらに、これらの規定に反する合意であって借地人に不利なものは無効とされる（借地借家法9条、16条、21条）。

(9) 稲本洋之助・澤野順彦編『コンメンタール借地借家法（第3版）』97頁〔山本豊執筆〕（平文社、2010）。

借地権はこのような強力な権利であるため、借地借家法が適用される借地権が否かは、当事者に多大な影響がある。その適用対象となる土地利用権は、建物の所有を目的とする地上権および賃借権に限られる⁽¹⁰⁾。

そこで、次節にて、借地借家法と税法における建物の所有目的の適用される範囲に関して検討する。

第3節 建物の所有目的の意義

1. 建物の所有目的について

(1) 借地借家法上の建物の所有目的について

借地権は、借地借家法2条1号において、「建物の所有を目的」とする地上権または賃借権とされている。借地借家法は、建物の所有を保護することを目的としているのであるが、どのような目的があれば、建物の所有目的があると、認められるのであろうか。

この問題について、最高裁昭和42年12月5日判決（民集21巻10号2545頁）は、「借地法1条にいう『建物ノ所有ヲ目的トスル』とは、借地人の借地使用の主たる目的がその地上に建物を築造し、これを所有することにある場合を指し、借地人がその地上に建物を築造し、所有しようとする場合であっても、それが借地使用の主たる目的ではなく、その従たる目的にすぎないときは、右に該当しないと解するのが相当である」とした⁽¹¹⁾。これは、ゴルフ練習場に築造された事務所等が、借地法1条にいう借地権の対象となるかどうかについて争われた民事の事件に関する判決である。

このように借地権が成立するためには、建物の所有目的が土地利用の主な目的でなければならず、それが従たる目的のときは、借地権は成立しない⁽¹²⁾。そして、この主従の別については、その契約条項や契約成立に至

(10) ただし、借地借家法25条（旧借地法9条）では、一時使用のために借地権を設定した場合には、借地借家法の適用はないとしている。借地借家法上、一時使用の借地権とは、「その目的とされた土地の利用目的、地上建物の種類、設備、構造、賃貸期間等、諸般の事情を考慮し、賃貸借当事者間に短期間にかぎり、右賃貸借を存続させる合意が成立したと認められる客観的合理的な理由が存する場合にかぎり、右賃貸借が借地法九条にいう一時使用の賃貸借に該当するものと解す」べきものとされている（最高裁昭和43年3月28日判決民集22巻3号692頁）。

(11) 本件は、賃貸人がゴルフ練習場を営む賃借人の建物の収去と土地の明渡しを請求したため、賃借人が、当該土地の賃貸借は借地法の適用があって、明渡請求はできないとして争われた事案である。

(12) 稲葉威雄ほか編『新・借地借家法講座第1巻総論・借地編1』108頁〔稲葉威雄執筆〕（日本評論社、1998）。

る経過などから、社会通念を踏まえて判断することになる。また、明示の意思表示がないときは、社会通念を踏まえて合理的な意思解釈をすることになる⁽¹³⁾。

(2) 課税面での借地権存否の判断

課税の場面で借地権の存否が問題とされる場合でも、その判断基準は、同様である。

たとえば、福岡地裁平成3年10月15日判決（判タ791号134頁）では、自動車運転教習コースとして使用されている自動車学校用地に存在する借地権について、相続税財産評価に関する基本通達にしたがい、同用地全体につき1個の借地権として評価してした相続税更正処分が、適法なものとして是認された⁽¹⁴⁾。

本判決で、原告らは、自動車教習場では、建物は敷地の僅かな部分（本件では全体の4.5％）に存在するにすぎず、契約上、建物の増改築・新築や教習コース部分への建物の建築は禁止されているため、一般の借地権と比して土地の利用価値が低く、その評価も低く評価すべきだとして、不動産鑑定評価書により評価して主張したものである。

しかし、本判決は、最高裁昭和58年9月9日判決（判時1092号59頁）により、借地法の適用のある借地権として、自動車教習所の敷地全体を対象とする借地権を是認したものである⁽¹⁵⁾。

また、裁決平成17年5月17日（裁決事例集69巻264頁）は、相続人である請求人らが、中古車販売業を営む法人に賃貸していた土地の評価につき、借地権が存するとして、借地権価額の控除をして申告したものを更正され

(13) 稲葉ほか編・前掲注(12)108頁【稲葉執筆】。

(14) 本件は、原告の被相続人が他から借り受けていた本件土地の上に存する権利を相続した原告が、相続税の申告をしたところ、課税庁と当該権利の評価額について、見解が対立し、更正処分を受けたため、その取消しを求めて争われた事案である。

(15) 最高裁昭和58年9月9日判決は、「契約当事者は単に自動車運転教習コースのみならず、自動車学校経営に必要な建物所有をも主たる目的として本件賃貸借契約を締結したことが明らかであり、かつ、自動車学校の運営上、運転技術の実地練習のための教習コースとして相当規模の土地が必要であると同時に、交通法規等を教習するための校舎、事務室等の建物が不可欠であり、その両者が一体となつてはじめて自動車学校経営の目的を達しうるのであるから、自動車学校経営のための本件賃貸借は借地法1条にいわゆる建物の所有を目的とするものにあたり、本件土地全体について借地法の適用がある」と判示した。なお、本件福岡地裁判決は、この最高裁判決により争われた土地と同一の土地についての相続税更正処分等取消請求事件である。

た事案である⁽¹⁶⁾。請求人らは、その法人の所有する中古車展示場の事務所およびサービス工場は建物であり、事務所建物については表示登記もされているため、借地権は存すると主張した。

しかし、本判決は、「本件土地は、中古車センターの一部を形成しており、地上には本件建物等が存するものの、これらは、飽くまでも本件土地の一部を占めているにすぎず、大部分は、自動車展示場及び進入路として利用されている。しかも、当該賃貸借に係る契約書は、……本件土地の賃貸借の目的を、借主の販売する自動車展示場、自動車置場及び営業所敷地とし、本件土地上に営業所の建物の建築を認めているが、建物及び設備は永久建造物とすることができず（第2条）、また建物の表示登記及び保存登記を禁じている（第8条）。これらによれば、本件建物等の所有は、自動車販売業の事業遂行にとっては付随的な従たる目的にすぎないと認めるのが相当であるから、（中略）、本件土地の賃貸借関係は、本件建物等の主たる目的とするものとは認められない」とした。

このように、課税の場面においても、借地権の存否は、建物の所有目的が主たる目的か、従たる目的かによって判断され、主たる目的である場合に借地権があるものと認められる。

2. 建物の範囲

それでは、借地借家法にいう「建物の所有を目的とする」地上権または賃借権の「建物」とは、どういうものだろうか。

建物は、一般的な語義としては、人が住んだり物を収めたりするために造られたものであり、建築物、建造物の略であるが、さらにその内部空間について居住、執務、作業、娯楽および文化等の便益の享受、物の収納、貯蔵および飼育等の目的をもって利用されるもので、人の出入りを伴うものである。このような目的をもつ建造物は、少なくとも屋根、多くは周壁をも有するものでなければならず、そのような要素のないものは、不動

⁽¹⁶⁾ 本判決は、当該土地の賃貸人である請求人らが、当該土地には借地権が存するとしてした相続税の申告につき、原処分庁が更正した事案である。

⁽¹⁷⁾ 稲葉はか編・前掲注⁽¹²⁾106頁【稲葉執筆】。

産登記の観点から、建物とはいえないと考えられる⁽¹⁷⁾。

民法上も、建物の定義はない。建物は定着物であり不動産として扱われる（民法86条1項）。また、建物は工作物（民法265条）ではあるが、工作物より狭い概念である。しかし、その定義は特に定められていない。以上のことから、建物の定義は、不動産登記法または建築基準法から借用されるものと考えられる。

建物についての具体的な公権的定義は、不動産登記規則がある。同規則111条においては、「建物は、屋根及び周壁又はこれらに類するものを有し、土地に定着した建造物であって、その目的とする用途に供し得る状態であるものでなければならない」とされ、同規則113条において建物の種類をその用途別に区分し、同規則114条においては、建物の構造に関する区分を定めている。

また、建物の表示登記を行なう登記官への指針である不動産登記取扱手続準則（昭和52年9月3日法務省民事局長通達）77条がある。そこには、建物の認定にあたっては、次の例示から類推し、その利用状況等を勘案して判定するものとしている。

同準則77条は、建物として取り扱うものの例として、①駐車場の乗降場または荷物積卸場（ただし、上屋を有する部分に限る）、②野球場または競馬場の観覧席（ただし、屋根を有する部分に限る）、③ガード下を利用して築造した店舗・倉庫等の建造物、④地下停車場、⑤地下駐車場または地下街の建造物、および⑥園芸または農耕用の温床施設（ただし、半永久的な建造物と認められるものに限る）を掲げており、一方、建物として取り扱わないものの例として、①ガスタンク・石油タンクまたは給水タンク、②機械上に建設した建造物（ただし、地上に基脚を有し、または支柱を施したものを除く）、③浮船を利用したもの（ただし、固定しているものを除く）、④アーケード付街路（公衆用道路上に屋根覆いを施した部分）、および⑤容易に運搬することができる切符売場または入場券売場等、を掲げている。

建物であるかどうかについて実際に争われて課税結果がかわったというような事例は見当たらなかったが、上述のような基準をもって判断される

ことになるであろう。

第2章 法人税法における借地権

借地権に関する規定は、法人税法には設けられておらず、法人税法施行令137条、138条および139条の3カ条に規定がある。その中でも、特に同法施行令137条は、権利金の認定課税の範囲に関する重要な規定と考えられる。

法人税法施行令137条は、「借地権（地上権又は土地の賃借権をいう。以下この条において同じ。）若しくは地役権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をした内国法人については、その使用の対価として通常権利金その他の一時金（以下この条において「権利金」という。）を収受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の収受に代え、当該土地（借地権者にあつては、借地権。以下この条において同じ。）の価額（通常収受すべき権利金に満たない金額を権利金として収受している場合には、当該土地の価額からその収受した金額を控除した金額）に照らし当該使用の対価として相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする。」と定めている。

本章では、同条とその関連通達について考察することにし、まずは同条の前提となっている法人税法22条2項について触れる。

第1節 法人税法22条2項について（無償取引に関する収益認識の基本的な考え方）

法人が借地権を設定する際に、借地人から権利金を収受する場合、その金額は益金に算入される。しかし、権利金を収受しない場合であっても、借地権の設定による土地の使用の対価として権利金を収受する取引上の慣行があるときには（法人税法施行令137条参照）、権利金に相当する価額が益金に算入される。すなわち、権利金の認定課税がなされることとなる。

法人税法22条2項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と定めている。法人が借地権の設定により収受した権利金は、「有償……による……役務の提供」に係る収益の額に当たり、益金となる。そして、法人税法22条2項は、有償の場合だけでなく、無償による資産の譲渡又は役務の提供についても、収益が生じるものとして、益金の額とすることとしている。そのため、もし権利金を収受しなかったとしても、権利金相当額が、益金として算入されることとなる。その場合の益金の額は、その譲渡または役務の提供があったときの時価とされる。

法人税法22条2項が無償取引の場合に収益を認識する根拠については、次のような説明がされている。

収益は、外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことに鑑みると、この規定は、正常な対価で取引を行なった者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解すべきである（適正所得算出説）⁽¹⁸⁾。

- ② 無償取引について、まず、通常取引による有償取引が行なわれ、その取得した対価を譲渡先へ供与（寄付金または給与等）したと擬制する（有償取引同視説）⁽¹⁹⁾。

このように、課税根拠の理論的な説明の仕方については分かれているが、無償による資産の譲渡または役務の提供による収益の発生をみなす実質的な根拠としては、法人が事業を行なうために設立されている社団であり、特に営利を目的とする法人であれば、法人の利益を増加させる取引を行なうのが通常であって、収益しないまたは損失を生じさせるような不合理な

(18) 金子宏『租税法（第15版）』265頁（弘文堂、2009）。

(19) 谷口勢津夫『税法基本講義』321頁（弘文堂、2010）。

(20) 渡辺・前掲注(3)90頁。

取引をすることはないであろうという、法人の性格が挙げられる⁽²⁰⁾。

資産の移転または役務の提供が無償で行なわれた場合には、同項に基づき、法人が通常の時価による対価を収受したものとして益金の額を計算し、その上でその対価相当額をその相手方に贈与し、または給与等として支給したものとみて課税関係を律することになる⁽²¹⁾。

法人が借地権の設定を借地人から権利金を収受しないで行なった場合、権利金を収受する取引上の慣行がないのであれば「正常な対価」(説) は零円であろうし、「通常取引」(②説) も無償取引となろうから、法人には収益がないと考えるべきことになろう。しかし、権利金を収受する取引上の慣行があるにもかかわらず、法人が権利金を収受しなかった場合には、「正常な対価」(説) は通常収受するであろう権利金の額であろうし、「通常取引」(②説) もかかる金額を対価とする有償取引ということになろうから、同項に基づき、通常収受するであろう権利金に相当する額が借地権を設定した法人の収益として認識されることになる。

第2節 法人税法施行令137条の内容

1. 趣旨

法人税法施行令137条は、借地権の設定等により土地を使用させる行為をした内国法人が、その使用の対価として通常権利金を収受する取引上の慣行がある場合において、当該権利金の収受に代え、当該土地の価額に照らし当該使用の対価として相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算することを規定している。

前述したとおり、法人税法22条2項によれば、権利金を収受する取引上の慣行がある場合に法人が権利金を収受しなかったときは、権利金相当額が法人の収益と認識され課税されることになる。しかし、法人税法施行令

⁽²¹⁾ 高木文雄『法人・個人をめぐる借地権の税務』100頁(清文社、1998)。

⁽²²⁾ また、借地権の設定を行なうにあたって、権利金の収受に代え、相当の地代による方法を認めている理由として、このような取引が成立するのは、当該借地権の設定の当事者間によほど強い信頼関係が存在することが必要であり、利害の反する全くの第三者間の借地取引では考えられないことであって、その意味では、この相当の地代に関する規定は、利害の共通している関係会社間のような特殊な関係者間の借地取引を想定して定められているとする見解もある(渡辺淑夫「権利金の認定見合わせ」税務弘報36巻10号172頁(1988))。

137条は、まったく権利金を収受していない場合または一部だけ収受していた場合でも、権利金またはその不足分を補うに充分な相当の地代を収受していれば、なお経済的合理性が認められるとして、その借地権の設定等は正常な取引条件でなされたとするものである⁽²²⁾。

この規定は、裏を返せば、権利金を収受する取引上の慣行がある場合に法人が権利金を収受しなかったか通常収受すべき権利金の額に不足する金額しか収受しなかったときは、原則として、権利金相当額（全く収受しなかった場合）または収受した権利金の額と通常収受すべき権利金との差額（通常収受すべき権利金の額に不足する金額を収受した場合）を収益として認識し課税すると確認している規定でもある（権利金認定課税の根拠）。

当該法人税法施行令137条の要件に関しては、次の点を整理、検討しておきたい。それは、①借地権の範囲が借地借家法と異なっていること、②権利金を収受する慣行の有無、③相当の地代の意義の3点である。

2. 要件に関する問題

(1) 借地権の意義

法人税法施行令137条における借地権は、「地上権又は土地の賃借権」と規定され、借地借家法2条1号における借地権、すなわち「建物の所有を目的とする」地上権または土地の賃借権に限定されていない。構築物の所有を目的としているものや⁽²³⁾、なんらの施設も設けないたとえば物品置場、駐車場等としてその土地を更地のまま使用するものも含まれる（旧昭38直審（法）12「6」）⁽²⁴⁾。

法人税法施行令137条に規定された借地権が、建物の所有目的ではない地上権または賃借権を含む根拠について、具体的に述べている文献は見当たらない。そこで考えてみると、借地借家法上の借地権も建物の所有を目的としない地上権または土地の賃借権も、当初の契約による賃貸期間にお

⁽²³⁾ 構築物とは、人間が継続的に居住・滞在する目的以外のために設計された建造物とされる。構築物は、建物以外の建築物・工作物であり、その所有を目的としても、借地借家法上の借地権の適用を受けず、普通の地上権または賃借権とされる。どのようなものが構築物とされるかについては、減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年3月31日大蔵省令第15号）の別表第一の構築物の欄が参考になる。

⁽²⁴⁾ 武田昌輔監修『DHC コンメンタル法人税法』3861頁（第一法規、加除式）、桜井巳津男・渡辺淑夫・増原繁樹『借地権課税の理論と実務（6訂版）』11頁（財経詳報社、1993）。

いて地主が土地を使用できず、土地の利用が制限される点では共通しているといえよう。そして、権利金が授受される場合には、借地借家法上の借地権であってもそれ以外の地上権等であっても、その権利金が地主の土地使用の制限に対する対価の一部をなすといえるであろう。そうだとすれば、権利金の課税上の取扱いについて、借地借家法上の借地権の場合とそれ以外の地上権等の場合とで異なる取扱いをする理由はないことになる。法人税法施行令137条の借地権が借地借家法上の借地権に限定されていないのは、上述の理由によるのではないかと考えられる⁽²⁵⁾。

(2) 権利金の取引慣行

ア. 権利金の意義

権利金とは一般に、借地契約時において定期的に支払われる賃借料以外に、地主に一括して支払われる金員をいう。この権利金の経済的性格については種々の学説、判例があるが、大別すると ①地代の前払いとしての性格、②借地権設定による借地権そのものの対価としての性格、の2つに区分される⁽²⁶⁾。ただし、法人税法では、収受すべき権利金の額は、収益としてその性質のいかんを問わず益金の額となることから、権利金の性格の違いが問題とはならないと考えられるため、この性格に係る論点については本稿では触れないこととする。

イ. 権利金の取引慣行の成立理由について

借地権の権利金認定の可否は、権利金の取引の慣行の有無により左右される。権利金の取引の慣行は、東京地方においては明治の中頃から存在したと云われている一方⁽²⁷⁾、関西では昭和10年代前半までその慣行がなく、すべて地代で支払われていたとされる⁽²⁸⁾。

⁽²⁵⁾ 同旨のもので、次のようなものがある。借地権の設定のみについての記述のもの（鈴木修三「所得金額の計算と税務申告書の記載〔益金の額の計算〕3 借地権」税経通信62巻15号105頁（2007））、法人税法でいう借地権は、地上権又は土地の賃借権をいうと記しているのみのもの（武田監修・前掲注⁽²⁴⁾『法人税法』3861頁）。

⁽²⁶⁾ 武田昌輔・渡辺充「借地権課税の研究〔2〕」日税研論集7号177頁（1988）。

⁽²⁷⁾ 白石満彦「借地権課税80年の歩み」税大論叢6号224頁（1972）。

⁽²⁸⁾ 吉牟田勲『新版 法人税法詳説 立法趣旨と解釈（平成10年度版）』350頁（中央経済社、1998）。

権利金の収受が行われる理由は、借地権の経済的実態が挙げられるが、その内容については次の2つの説明がみられる。

一般に借地人の地位が借地借家法に基づいて強く保護される結果、借地人がその保護の下に強い権利を持ち、これが一種の財産権として取引の対象となっている⁽²⁹⁾。

- ② 賃貸借契約により地代の額を取り決めてあるため、将来土地の価額の上昇に応じて地代の値上げができるという保証がないこと等の理由から、当該土地の価額がいわゆる底地価額まで下落してしまう⁽³⁰⁾。

は、権利金を借地権取引の対価と捉える見解といえるだろう。これは、借地借家法が適用される借地権について当てはまる説明である。これに対して②は、権利金を将来における土地の価額の下落分を回収するものと捉える見解といえるだろう。これは、借地借家法が適用される借地権でないもの、すなわち、構築物の所有を目的とする土地の賃借権やその他の土地利用権設定全般について当てはまる説明である。法人税法施行令137条の借地権が借地借家法上の借地権に限定されないことからすると、同条の権利金の説明としては、②の方がより適切といえるであろう。

ところで、実際問題として、具体的にどのようにして権利金の取引慣行の有無を判断するのであろうか。建前としては、その地域ごとに取引事例を集積して判断をすることになろう。ただ、大都市やその周辺地域であれば、権利金の取引慣行が存することは経験的に判断できることであろうし、またその立証も比較的容易であろうが⁽³¹⁾、地方では、いまだ権利金の取引慣行のないところもある。そのため、実務的には、国税庁の発行する路線価図や倍率表に表示されている借地権割合を参考にして、権利金の取引慣行を把握しているのが実情といわれている⁽³²⁾。

ウ．取引の慣行がないとされる場合

なお、次の場合には、権利金を収受する取引慣行がないとされている。

(29) 渡辺淑夫・山本清次『法人税基本通達の疑問点（四訂版）』687頁（ぎょうせい、2009）。

(30) 窪田悟嗣『法人税基本通達逐条解説（五訂版）』1153頁（税務研究会出版局、2008）。

(31) 渡辺・前掲注(3)42頁。

(32) 竹村忠明『借地借家法と補償』467頁（清文社、1995）。

まず、その土地の使用の目的が、単に物品置場、駐車場等として土地を更地のまま使用または仮営業所、仮店舗等の簡易な建物の敷地として使用するものであるなど、その土地の使用が通常権利金の授受を伴わないものであると認められる場合が挙げられる（法人税基本通達13 - 1 - 5）。その他に、たとえばインドアのゴルフ練習場、工場構内の専属下請業者への土地の貸付け、労働組合、健康保険組合または給食業者への構内敷地の貸付け等が該当するとの指摘もある⁽³³⁾。

また、駐車場としての使用を目的とする賃貸借には、権利金の収受が行われないのが通常取引形態であるとした判決（浦和地裁平成13年2月19日判決税資250号順号8839）もある。

さらに、借地権割合が30パーセント未満の地域である場合においては、財産評価基本通達との関係から、権利金の収受の慣行はないとして取り扱うこととされている⁽³⁴⁾。

（3）相当の地代

法人税法施行令137条の相当の地代とは、土地の価額（通常収受すべき権利金に満たない金額を権利金として収受している場合には、その土地の価額から収受した金額を控除した金額）に照らし、使用の対価として相当な額として収受する地代のことをいう⁽³⁵⁾。

法人税基本通達13 - 1 - 2は、相当の地代を対象となる土地の更地価額のおおむね年8パーセント程度に当たる金額としている。相当の地代がこのように定められている根拠について説明したものは見当たらないが、使用貸借により土地を使用している者（個人）に対する相続税法9条のみな

⁽³³⁾ 高木・前掲注(21)139頁、窪田・前掲注(90)1146頁。

⁽³⁴⁾ 平成3年改正前の旧相続税財産評価に関する基本通達（昭和39年4月29日直資56・直審（資）17通達）、同旧財産評価基本通達32において、次のように定められていた（平成3年12月18日課評2 - 4・課資1 - 6により。なお、現在は削除されている）。「次に掲げる借地権等の価額は、相続税又は贈与税の課税価格に算入しない。(1)27（借地権の評価）の定めにより評価した借地権の価額が、その借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額の100分の30に相当する価額に満たない場合におけるその借地権。(2)(1)に該当する借地権の目的となっている宅地に係る貸家建付借地権、転貸借地権、転借権及び借家人の有する権利。」なお、現在でも、「少なくとも法人税の執行上は、当面従前のとおりの取扱いになるものと解してよい」との指摘もある（渡辺淑夫・小林相弘『第四次改訂 借地権課税実務事典（第四次改訂3版）』29頁（ぎょうせい、2009））。

⁽³⁵⁾ 武田監修・前掲注(24)『法人税法』3850頁。

し贈与課税の可否に関し、「1年における賃料（地代）相当の利益は、土地の時価額に純益にあたる年6分、税金その他の維持費にあたる年2分、合計8分を乗じた額をもって相当とする」とした裁判例がある⁽³⁶⁾。

もっとも、この「相当の地代」については、上記通達の取扱いが修正されてきている。まず、昭和55年の改正で、同通達13-1-2（注）1において、土地の更地価額は、課税上弊害がない限り、その近傍類地の公示価格等から合理的に算定した価額または「財産評価基本通達」第2章《土地及び土地の上に存する権利》の例により計算した価額によることができるものとされた（昭55直法2-15）。土地の価額は、いわゆる正常な取引価額を原則としている。しかし、当時の土地の取引価額の多くは、地価の暴騰現象からみて正常な土地の収益力を示すものとはなっておらず、いわば将来のインフレ・ヘッジや投機的要因の強いものになっていたといわれており、そのことからより現実的な値に修正すべく、いわゆる相続税評価額によることが認められたのであろうといわれている⁽³⁷⁾。

また、昭和60年代に入って、大都市を中心とする異常な地価の高騰があり、一種の社会問題となったが、これに連動して土地の相続税評価額が連年大幅に引き上げられるという事態が生じた。このため、単純に相続税評価額を基として相当の地代を計算することが必ずしも実態に合わない面が出てきた。そこで、当分の間、相当の地代は、年8パーセントから引き下げられ年6パーセントによることとされた（法人税関係個別通達（法人税の借地権課税における相当の地代の取扱いについて）平成元年3月30日直法2-2）⁽³⁸⁾。

⁽³⁶⁾ 本件では、「使用貸借においては、かかる交換価値の關係は、一方的に貸主の側にのみ存し借主の側には存しないため借主の利益を考察する場合には、対価關係を有する賃貸借における賃料相当額をもって右の使用料すなわち借主の利益と観念するのが相当である」という理由からの地代割合であり、昭和38年において相当の地代通達ที่กำหนดされた後の裁判例である（大阪地裁昭和43年11月25日判決判タ230号292頁）。

⁽³⁷⁾ 武田ほか・前掲注⁽²⁶⁾「研究」[2] 217頁。

⁽³⁸⁾ 当該通達による変更につき、高木文雄氏は「ことに、昭和61年頃からの首都圏を中心とした地価高騰はこれまでにない異常なものがあり、いわゆる“金あまり現象”による地価の高騰がやがては地方都市にも波及してゆきましたが、このような異常な地価の高騰に並行して相当の地代を改訂してゆくことは実情にそぐわないのではないかということになり、……同通達が発達されました」と述べている（高木・前掲注⁽²¹⁾99頁）。

第3節 いわゆる「無償返還届出書」に関する取扱いの問題点

これまで説明してきたとおり、権利金の収受の取引慣行があるにもかかわらず、借地権を設定した法人が借地人から権利金を収受していない場合、これに代えて相当の地代を収受している場合でない限り、当該法人は、通常収受すべき権利金相当額を収益したのものとして法人税が課税される（法人税法22条2項、法人税法施行令137条）。

しかし、借地権を設定した法人が借地人から権利金を収受せず、また、これに代わる相当の地代も収受していない場合であっても、当該法人に対し権利金の認定課税がされない場合がある。当該法人と相手方（借地人）がいわゆる「無償返還届出書」を提出した場合がそれである（法人税基本通達13-1-7）。この「無償返還届出書」に関する取扱いは、実務上は極めて重要といえるが、法令に根拠を有するものでなく、問題も指摘されている。

本節では、この無償返還届出書に関する問題を検討する。

1. 無償返還届出書に関する通達

(1) 借地権設定時の規定

法人税基本通達13-1-7は、「法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合（権利金を収受した場合又は特別の経済的な利益を受けた場合を除く。）において、これにより収受する地代の額が13-1-2に定める相当の地代の額に満たないとき（13-1-5の取扱いの適用があるときを除く。）であっても、その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還することが定められており、かつ、その旨を借地人等との連名の書面により遅滞なく当該法人の納税地の所轄税務署長（国税局の調査課所管法人にあっては、所轄国税局長。以下13-1-14までにおいて同じ。）に届け出たときは、13-1-3にかかわらず、当該借地権の設定等をした日の属する事業年度以後の各事業年度において、13-1-2に準じて計算した相当の地代の額から実際に収受している地代の額を控除した金額に相当する金額を借地人等に対して贈与したのものとして取り扱うものとする」としている。

この規定中の「将来借地人等がその土地を無償で返還することを定めた借地人等との連名の書面」が「無償返還届出書」と呼ばれる書面である。同通達13 - 1 - 7は、借地権を設定する法人（地主）が借地人等との間で「将来借地人等がその土地を無償で返還すること」を合意し、かつ、所轄の税務署長等に無償返還届出書を提出した場合には、借地権を設定した法人が借地人から権利金を収受せず、また相当の地代も収受していなくても権利金の認定課税をせず、相当の地代の差額についてのみ、当該法人がこれを収益した上で借地人に贈与したと認定して課税することにしている。なお、この場合の相当の地代の額は、年度ごとにその土地の価額を基礎としておおむね3年以下の期間ごとにその見直しを行わなければならないとされている（同通達13 - 1 - 7（注1））。

法人税基本通達13 - 1 - 7制定の背景には、特に親子会社等の特殊関係者間における借地契約の場合、当事者には特殊関係にない第三者との借地契約に比べ借地権について強い権利意識がないことが多く、このような場合にも常に法人税法22条2項、法人税法施行令137条の定める権利金の認定課税を貫くことは経済的実態に即していないのではないか、という問題があったといわれる⁽³⁹⁾。同通達13 - 1 - 7は、そのような問題意識を踏まえて、当事者間において、将来（すなわち返還の際に）借地権の主張がなされないことが明確にされており、税務署においてそれが確認される場合には、特に権利金の認定課税にこだわらず、地代の認定で課税関係を処することとしたものであると説明されている⁽⁴⁰⁾。

(39) 武田ほか・前掲注(26)「研究[2]」217頁。

(40) 武田昌輔「借地権課税の研究」日税研論集2号25頁（1986）、窪田・前掲注(30)1153頁。また、無償返還届出書の制度が通達として制定された当時の昭和55年の通達改正の趣旨について、渡辺淑夫氏は「そもそも借地権の物権化とか財産権化といった現象は、利害の対立する地主と借地人との間に、もっぱら借地人保護を目的とする借地法が割り込んできたために派生してきたものであるという認識に立って、もともと利害が共通する関係会社間や同族会社とその代表者といった特殊関係者間では、借地法を楯にとった権利関係の衝突などということはもともと起こりえないし、むしろ私法の根本原理である当事者間の信頼関係と私的自治とが最もよく守られる世界なのであるから、税務上も、当事者間における経済的合理性について十分説明が付き、課税関係が全体として調和のとれたものである限りは、必ずしも一般にいう借地権の財産権化の現象だけにとらわれなくて、当事者の選択した取引関係をできるだけ尊重して行こうという考え方がとられているということ」であると述べている（渡辺・前掲注(3)14頁）。

(2) 借地権返還時の規定

借地権の返還時に関しても、無償返還届出書に関する取扱いが定められている。

法人税基本通達13 - 1 - 14 (借地権の無償譲渡等) は、「法人が借地の上に存する自己の建物等を借地権の価額の全部又は一部に相当する金額を含めない価額で譲渡した場合又は借地の返還に当たり、通常当該借地権の価額に相当する立退料その他これに類する一時金 (以下13 - 1 - 16までにおいて「立退料等」という。) を授受する取引上の慣行があるにもかかわらず、その額の全部又は一部に相当する金額を収受しなかつた場合には、原則として通常収受すべき借地権の対価の額又は立退料等の額と実際に収受した借地権の対価の額又は立退料等の額との差額に相当する金額を相手方に贈与したものとして取り扱う」として、通常当該借地権の価額に相当する立退料等を授受する取引上の慣行がある場合には、法人が借地権を地主に返還する際に実際に収受した立退料等と「通常収受すべき」立退料等の額との差額を当該法人が (一旦収益した上で) 地主に贈与したものとして課税すると定めている。これは、法人が借地権を設定する場合の権利金の認定課税と同様、法人税法22条2項を根拠とする取扱いといえよう。

しかし、法人税基本通達13 - 1 - 14は、一方でこの立退料等の認定課税がされない場合についていくつか列挙している。その最初に挙げられているのが「借地権の設定等に係る契約書において将来借地権を無償で返還することが定められていること又はその土地の使用が使用貸借契約によるものであること (いずれも13 - 1 - 7に定めるところによりその旨が所轄税務署長に届け出られている場合に限る。)」、すなわち、無償返還届出書が提出されている場合である。借地権の設定時に、地主と借地人との間で将来当該借地権を無償で返還することが合意されている場合であるのだから、その合意どおりに借地権が返還される限り、立退料等の認定課税を行なうのは筋に合わないことになるう。

２．無償返還届出書に関する取扱いが適用される場合の課税関係

(1) 無償返還届出書に関する取扱いが適用される場面

ここまでみてきた無償返還届出書に関する通達のうち、法人税基本通達13 - 1 - 7は、借地権を設定する地主が法人の場合の当該法人に関する課税上の取扱いを定めるものであり、同通達13 - 1 - 14は借地人であった法人が、地主に借地権を返還する場合等の当該法人に関する課税上の取扱いを定めるものである。これらいずれの場合も、当該法人の相手方が法人であるか個人であるかは問われていない。したがって、無償返還届出書に関する取扱いは、借地権に関する契約当事者の一方（または双方）が法人である場合に適用されることになる。

以下、場合分けして具体的な課税関係を整理する。

(2) 地主、借地人とも法人の場合の課税関係

地主である法人については、権利金の認定課税は行われず、相当の地代と現に収受している地代との差額（全く地代を収受していない場合は、相当の地代に相当する金額）が当該事業年度の益金の額に算入され課税の対象とされる。また、当該地代の差額は借地人に贈与したものとみなされ、その金額が寄付金として損金算入に制限を受ける（法人税法37条7項）。

借地人である法人については、地主の側において権利金の認定課税が行われないため、権利金の支払いを免除されたことによる受贈益は認識されず、代わりに相当の地代を支払うことになる。もっとも、仮にその地代を支払わなかった場合にも、借地人が地主に支払うべき地代を支払っていないことによる利益が一旦受贈益として計上され、一方で実際に支払うべき地代の額を支払ったものとして損金の額に算入されることとなるため、受贈益と同額の費用が立ち、相殺されて結果として損益に影響はないということから、新たな課税所得が生じることはないということになる⁽⁴¹⁾。

(41) 若林孝三『借地権の税務』37頁（大蔵財務協会、2002）。

- (3) 地主が法人、借地人が個人の場合の課税関係
地主である法人については⁽²⁾と同様である。

借地人である個人については、借地人が地主である法人とどのような関係にあるかによって課税関係が異なる。それは、借地人が地主である法人の役員または使用人である場合と、②その他の個人である場合である。

地主である法人の役員または使用人の場合

法人である地主が、益金の額として認定された地代の額は、借地人にとっては、その法人の役員または使用人としてその地位に基づいて受ける利益となり、かつ、その地代は定期的に発生するものであるから、定期の役員報酬または給与等を支給されたものとされる。したがって、借地人である個人にとっては、給与所得として課税される⁽⁴²⁾。

② その他の個人の場合

地主である法人は、相当の地代認定額の寄附金を支出したものとされるので、借地人個人は法人から贈与（経済的利益）を受けたものとされるが、その贈与は継続的に受けるものであるため、一時所得ではなく雑所得として課税される（所得税基本通達34 - 1(5)）⁽⁴³⁾。

借地人である個人については、上述のような課税関係が生じると説明されているが、と異なり、地主である法人との間に何の関係もない個人である場合に、実際このような課税がされているのであろうか。のような法人とその役員または使用人との間のことであれば、法人側の課税の取扱いに対応して、その会社の役員または従業員が会社から利益を得ていると考えることはできるだろう。これに対し、そのような関係がない②の場合にまで借地人である個人に経済的利益が生じたとして課税できるかと考えると、むしろここでは、個人は法人と異なり経済的に不合理な取引も行ない得るのであって、無償の取引からは経済的利得は生じない、という原則論が出てくるように思われる。②のような課税は、特に特殊な関係のない第三者間の取引の場合、実務的な感覚からすると疑問がある。

⁽⁴²⁾ 松本茂郎『借地権課税の考察』213頁（東洋出版、2004）、若林・前掲注⁽⁴¹⁾38頁、桜井ほか・前掲注⁽⁴²⁾120頁。

⁽⁴³⁾ 若林・前掲注⁽⁴¹⁾38頁。

(4) 地主が個人、借地人が法人の場合の課税関係

地主である個人については、実際に収受している地代を収入とする課税関係しか生じない。地主が法人であれば、(2)で述べたとおり、相当の地代と現に収受している地代との差額が当該事業年度の収益となり課税されるが、個人の場合はそのような地代差額の認定課税は行なわれない。これは、所得税法には、法人税法のように無償による役務の提供についてその収益を認定して課税する旨の規定（法人税法22条2項）がないからである⁽⁴⁴⁾。

借地人である法人については、(2)と同様である。

(5) 無償返還届出書を利用することの利点

無償返還届出書を提出した地主、借地人は、課税について(2)ないし(4)で記載した取扱いを受けることにより、次のような効果を期待できる。

借地権の設定時においては、借地人にとっては、権利金という多額の資金を一時に用意する必要がなく、一方地主においては、権利金を収受しなかったからといって、権利金の認定課税を受けることがなくなり、地主が法人であっても相当の地代が所得として課税されるにとどまる。

- ② 借地権の返還時においては、設定時と逆の状況が生じ、地主にとっては、立退料等の資金を要することがなくなり、借地人にとっては、立退料等の金額を収受しなかったことによる立退料等相当額の認定課税を免れることとなる。また、個人が地主で法人が借地人の場合は、認定されるべき課税所得がないため、結果的に使用貸借の場合と同様の効果が生ずる。

これらの利点が存することから、無償返還届出書に関する通達の内容自体は、有意義であろうと考えられる。実際、上述のような効果を期待して、無償返還の合意の規定が利用されるケースは、しばしばみられるようである。

(44) 若林・前掲注(41)39頁。

3. 通達で定めていることの問題点（借地借家法との関係）

ここまでみたように、無償返還届出書に関する取扱いの内容自体には、相応の合理性が認められるといえよう。しかし、無償返還届出書に関する取扱いが法令上の根拠を有さず通達限りで定められていることは、借地借家法との関係で深刻な問題を生じさせる。本項ではこの点について論じる。

（1）問題の所在①：借地借家法による規制

借地借家法5条は、借地権の存続期間が満了するにあたり、地主が契約の更新をしない旨を表明しない限り、従前の契約と同一条件で契約を更新したとみなすこととしている。これを法定更新という。また、地主が更新をしない意思表示をしたとしても、正当な事由がなければ、そのまま更新される（借地借家法6条）。

更新を拒絶する正当の事由が認められる要素の一つとして、地主が借地人（借地権者）に「財産上の給付」をする（旨の申出を行なう）ことが同条に挙げられている。財産上の給付とは、多くは立退料の提供を意味するものであろう。この財産上の給付は、その提供によって直ちに正当の事由が具備されることになるわけではなく、主たる正当の事由が認められない場合に、それを補完する要素として考慮されるにすぎないものと解され、条文に明記されているからといって、必ずしもその提供が義務づけられているものでもない⁽⁴⁵⁾。しかし、借地人にとっては、借地からの退去に伴う損失を補てんするものであり、その給付を受けられることは利益となる。

また、借地人が借地上に建物を建築するなどした場合は、借地契約の期間が満了し当該借地を返還する際に、地主に対して、借地上の建物を買い取ることを請求することができる（借地借家法13条および同法14条）。これは、建物の建築に関する借地人の投下資本の回収を図り、借地人の利益を保護する趣旨の規定である。

これらのように借地人の保護を図る趣旨の規定については、借地借家法に片面強行規定として規定され、これらの規定に反する特約で借地人または転借人に不利なものは無効とされる（借地借家法9条、16条、21条）。

⁽⁴⁵⁾ 稲本ほか編・前掲注(9)43頁〔本田純一執筆〕。

無償返還届出書に関する税務上の取扱いは、地主と借地人との間で、借地契約の終了時には借地人が無償で借地権を返還するとの合意が成立することを前提としているが、これは、借地人に立退料の請求や建物買取請求権の行使を予め放棄させるものであり、借地借家法9条、16条により私法上は無効とされることになる。そのような私法上無効な合意を根拠として、上記のような取扱いを行なうことが許されるのだろうか。

(2) 問題の所在②：通達の性格

無償返還届出書に関する税務上の取扱いを規定しているのは、前述のとおり、法人税基本通達である。

通達とは、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である（国家行政組織法14条2項）。通達は、上級行政庁の下級行政庁への命令であり職務上の命令を通知するものであって行政組織の内部では拘束力をもつが、国民の権利義務に影響を及ぼすような法令ではないし、国民に対して拘束力をもつ法規でもない⁽⁴⁶⁾。また、裁判所もこれに拘束されない。すなわち、国税の法律に係る税務通達は、国税庁という行政組織内の職務上の命令であることは明白であって、納税者を規制するものではない。この点については最高裁判決も、「通達は、原則として、法規の性質をもつものではなく」、「行政組織内部における命令に過ぎない」から、「裁判所は、法令の解釈適用にあたっては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することができる」としている⁽⁴⁷⁾。すなわち、通達に定める取扱いに従った課税が正当化されるのは、あくまでそれが「法の趣旨」に適合する場合に限られるのである。

同旨の指摘は、別の最高裁判決でもされている。すなわち、同判決は「通達は、国民に対して拘束力を有する法規とは異なるものであるが、租税実務における通達に基づく画一的な取扱いは、納税者間の公平、納税者

⁽⁴⁶⁾ 石島弘「判批」税研106号46頁（2002）。

⁽⁴⁷⁾ 最高裁昭和43年12月24日判決民集22巻13号3147頁。

の便宜及び徴税費用の節減という見地からみて合理的なものというべきである。したがって、通達の定めが租税法規に照らして合理性を有する限り、当該租税法規の適用に当たっては、通達の定めに従った解釈、運用を行うのが相当である」として、通達の定めに従った課税が認められるのは、通達の定めが租税法規に照らして合理性がある場合に限られる旨判示している⁽⁴⁸⁾。この判示も当然ながら、合理性があることの前提として、通達の定めが租税法規に適合していることをも求めていると解されよう。

無償返還届出書に関する取扱いを定める法人税基本通達13 - 1 - 7および同通達13 - 1 - 14は、租税法規である法人税法またはその施行令等に根拠を有しておらず、租税法律主義の派生原理として認められる合法性の原則に照らして問題があるように思われる。また、その点をおくとしても、(1)で指摘したように、租税法規ではないものの私法である借地借家法には反する取扱いといえる。上記2つの最高裁判決に照らして、このような通達の定めが適法として認められるのであろうか。

(3) 裁判所の判断

法人税基本通達13 - 1 - 7の無償返還届出書を提出した後、相続が発生し、相続人が被相続人（またはその被相続人）と借地契約の相手方がした無償返還の合意は借地借家法上無効であるとして、その借地権または底地の評価を争った事案がある（東京地裁平成20年7月23日判決裁判所ホームページ行政事件裁判例集、大阪地裁平成11年1月29日判決税資240号522頁）。

これらの事案は、相続税の事案ではあるけれども、その基となる規定が法人税基本通達で定められていることと、その通達が借地借家法の規定との関係を問題としている事案であるのでここで取り上げて検討する。

前掲東京地裁平成20年7月23日判決の事案では、原告が「仮に無償返還の合意が……返還の対価の提供を不要とする旨の合意であるとすれば、それは、借地人に不利益な定めであるから、借地法11条及び借地借家法9条により無効である」と主張したが、同判決は、「無償返還届出書は、課税関係において、土地所有者と借地人との間に特殊な関係があり、土地所有

⁽⁴⁸⁾ 最高裁平成17年11月8日判決訟月52巻11号3503頁。

者から借地人に対し何ら経済的利益が移転していない経済的実態があることを当事者が自ら明らかにする趣旨の届出として、課税関係上一定の効果を有するもの」ということができ、また、「無償返還届出の税法上の性質・効果等に照らすと、本件届出書に係る無償返還届出は、認定課税の回避という課税上の利益を享受するための公法上の行為」であり、「課税庁に対して……これを享受し得る効果を伴うものとして有効に成立していると認められる以上、当該届出に係る当事者間の無償返還合意の私法上の効力のいかんによって、当該届出の税法上の効果が左右されるものではないというべきである」とした。

また、前掲大阪地裁平成11年1月29日判決は、「建物の所有を目的として設定された土地の賃貸借は、借地法又は現行の借地借家法の適用を受ける結果、存続期間や第三者に対する対抗力等の面で借地権として法律上極めて強く保護されており、そのことに伴い、通常、一種の財産権として取引上認められているのであって、このような借地権の本来有する経済的価値や、借地人が地主に対して将来借地を無償で返還する旨約している場合（無償返還届出書が提出されている場合）における当該借地権の経済的価値、さらに、無償返還届出書が提出されている場合であっても、借地法上の借地権であることに変わりはなく、地主側に相続等が生じたときに直ちに当該土地の無償返還を受けられる保証はないことなどの諸点に鑑みると、法人税法右（一）ないし（三）において述べた課税上の取扱いは、法令の定めに抵触するものではなく、合理性を有するものということができる」としている。ただし、同判決の判断では、通達の内容が借地借家法との関係でどのように合理性を有するかは、明確にはされていないように見える。

（4）検討

前項で整理した無償返還届出書の提出の効果をみると、借地人、地主のそれぞれにおいて課税上の利益を享受しており、この点からみれば、無償返還届出書に関する税務上の取扱いは、合理性がないわけではない。この取扱いが、利害が相反しないことを前提とした特殊な関係にある当事者間を予定したものと説明されていることからしても、合理的なものであろう。

しかし、このような取扱いを通達のみを根拠としてできると考えることには、疑問がある。

前掲東京地裁判決は、「本件届出書に係る無償返還届出は、認定課税の回避という課税上の利益を享受するための公法上の行為」であるとしている。しかし、無償返還の合意が当事者の意思表示であり、無償返還届出書もこの意思表示を前提とした届出であることからすれば、私法上の効力が無効とされる場合、これによって税法上の効力も影響を受けると考えるべきであろう⁽⁴⁹⁾。無償返還届出（あるいはその前提となる無償返還の合意）が仮に「公法上の行為」であるとしても、そのことだけでもって借地借家法の規制と無関係であるというのは、相当無理があるように思われる。無償返還の合意自体は、地主と借地人の間でなされるものであり、そのような合意にはやはり借地借家法の規制が及ぶと考えるのが自然ではないだろうか。

無償返還届出書についての直接的な意見ではないが、首藤重幸氏は、通達の内容的分類上あえて手続通達と分類して、「法令に規定が存しないにもかかわらず、納税者に申立書（たとえば、「土地の無償使用に関する申立書」）や証拠書類等（たとえば、物納申請に関連して要求される様々な添付書類）を要求する通達は、法令の根拠のない手続的負担が通達によって過度に加重されることになれば、手続通達の法的限界という問題が浮かび上がってくる」のであり⁽⁵⁰⁾、そのため「税務実務において、納税申告や、その他の申請に際して通達により納税者に添付が要求される非法定資料は、その質・量の双方において租税法律主義からする法的限界があり、その限界を超える場合には申告権や申請権の通達による侵害として評価されるべきである。このような議論が、手続通達において検討されるべき問題であろう」と述べている⁽⁵¹⁾。また、関根稔氏は、「法の根拠のないところで課税庁との個別の合意を認める制度には租税法律主義からの批判があります。仮に、このような手法が許されるのなら、借地権に限らず、その

(49) 岸田貞夫「判批」TKC 税研情報18巻4号167頁（2009）。

(50) 首藤重幸「税務行政手続」日税研論集25号181頁（1994）。

(51) 首藤・前掲注50)210頁。

他の場面でも通達による独自の課税（と課税の免除）が行われてしまうことになるからです」と述べている⁽⁵²⁾。これらの指摘は正当と考える。

したがって、通達のみを根拠に、無償返還の合意という私法上無効となりうる約定により課税の有無が左右されることを認めることは、通達に法源性がないことから、また合法性の原則の観点からも、問題があるように思える。無償返還届出書による取扱いは、通達によるのではなく法令に規定し、借地借家法に対する特例として制度化するべきであると考え⁽⁵³⁾。

第3章 相続税法における借地権

第1節 借地権および底地の評価

1. 借地権に係る規定

相続税法は、相続税の課税標準（課税価格）を構成する「当該相続又は遺贈により取得した財産の価額」（相続税法11条）をその「取得の時ににおける時価」によるとして、いわゆる時価主義を採用している（同法22条）。

借地借家法上の借地権も、相続税法22条により「当該財産の取得の時ににおける時価」で評価することとされている（相続税法基本通達23 - 1）。相続税法では、一般の地上権は相続税法23条において定める割合を乗じて算出することとされているが⁽⁵⁴⁾、借地権となる地上権については同条の適用はなく、相続時の時価で評価される。

2. 時価の意義

相続税法22条の時価とは、「課税時期において、それぞれの財産の状況に応じ、不特定多数の当事者間の自由な取引が行われた場合に通常成立す

⁽⁵²⁾ 三木義一ほか『実務家のための税務相談（民法編）第2版』183頁【関根稔執筆】（有斐閣、2006）。

⁽⁵³⁾ この点について、岸田貞夫氏は「通達に依存しすぎているとの感をいだかせる」と述べている（岸田・前掲注(49)167頁）。同旨として、浅妻章如「判批」ジュリスト1405号198頁（2010）。

⁽⁵⁴⁾ この件につき、白石満彦氏は、借地権の評価方法を法定しなかった理由として、「昭和22年相続税法は、地上権について、その評価方法を法定したが、借地権たる地上権を除外した。一般に取引価額の有ることを予想したからであろう。」としている（白石・前掲注(27)305頁）。また、借地権である賃借権については、前掲注(2)参照。

る価額をいう」(東京地裁平成7年7月20日判決税資213号202頁、控訴審東京高裁平成7年12月13日判決税資214号757頁)と解されている。

これらの判決と同じ考え方は、借地権についても以前から採られている。たとえば、東京地裁昭和45年7月29日判決(判時616号59頁)は、借地権の時価を、「契約の内容、締結の経緯、経過した契約期間等によって個々に異なるものであるとはいえ、特段の事情がある場合を除き、前記経済的利益又は不利益がそのまま底地所有権又は借地権の取引価格に反映するものではないので、これらの権利の時価は、近隣地域および同一需要圏内の類似地域における取引慣行とその成熟の程度等を考慮して決定するのが相当である」としている。これも前述の判決と同様のことを述べているのであろう⁽⁵⁵⁾。

しかし、財産の時価を客観的に把握することは、現実には容易ではなく、実務上は、国税庁が作成し公表している「財産評価基本通達」に基づいて行なわれている。財産評価基本通達1(2)は、時価の意義については前述の判決と同様の考え方をとるが、その末尾において、その時価はこの通達の定めによって評価した価額による、と定めている。

第2節 財産評価基本通達による借地権および底地の評価方法

1. 原則的評価方法

借地権、または、借地権が設定されている土地(「貸宅地」ともいうが、以下、法令・判決等の表現以外は「底地」という。)を相続した場合の、相続税における時価の評価方法は、それぞれ次のとおりである。

(1) 借地権の評価方法

借地権の評価方法については、財産評価基本通達27が「借地権の価額は、その借地権の目的になっている宅地の自用地としての価額に、当該価額に対する借地権の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定した借地権の価額の割合がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局

⁽⁵⁵⁾ 川井重男「判批」税務弘報20巻4号94頁(1972)。

長の定める割合を乗じて計算した金額によって評価する」方式（以下、この方式を「借地権割合方式」という。）を採用している。

評価方法として借地権割合方式を採用することになったのは、大正14年の東京税務監督局が定めた借地権の取扱いからであり、そこでは、借地権の権利の価額を見積り課税価格に算入することとしていた⁽⁵⁶⁾。現行の評価方法と同じになったのは、昭和26年の富裕税における借地権評価の取扱いからであり⁽⁵⁷⁾、その間の戦後の数年間は、借地権の設定されている土地の賃貸価格に一定の割合を乗じて評価する方法が採用されていた⁽⁵⁸⁾。

なお、当該借地権の評価の基礎となる自用地の価額は、財産評価基本通達11（第2節宅地及び宅地の上に存する権利（評価の方式））から22 - 3、24、24 - 2、24 - 4、24 - 6ないし24 - 8までの規定を適用した後の宅地の価額をいうとされている（財産評価基本通達25）。

（2）底地の評価方法

底地の評価方法については、財産評価基本通達25が、土地の自用地価額から借地権評価額を控除して評価する方式（以下、この方式を「借地権価額控除方式」という。）を採用している。当該土地の自用地価額の評価方法は⁽¹⁾で述べたとおりである。自用地の価額から⁽¹⁾で述べた借地権の価額を控除した残額が、底地の評価額となる。

このように、借地権の価額は、借地権割合方式（財産評価基本通達27）により評価し、その底地の価額は、借地権割合を踏まえた借地権価額控除方式（財産評価基本通達25）により評価される。この方法は、借地権価額

⁽⁵⁶⁾ 当該借地権の取扱いについては、「営業権、借地権ノ類ハ其ノ価格著シク昂騰シ千円乃至数万円ノ高価ヲ以テ譲渡行ハルル地方アリ是等ノ地方ニ於テハ営業ノ状態土地ノ実況ニ鑑ミ可成売買ノ実例ニ比率シ其ノ権利価格ヲ適当ニ見積リ課税価格ニ算入スルモノトス但シ売買ノ行ナハレサル地方又ハ売買ノ行ナハルモ其ノ価格千円未満ノ如キ少額ノモノヲモ強テ算入スルカ如キ察察ニ宣ハサル程度ニ於テ取扱フヲ要ス」としていた（白石・前掲注⁽²⁷⁾252頁）。

⁽⁵⁷⁾ 白石・前掲注⁽²⁷⁾260頁。

⁽⁵⁸⁾ 昭和21年に定められた財産税法は、借地権の評価方法を「賃貸価格倍率方式」を採用し、その後、昭和25年制定時の富裕税法では、富裕税財産評価事務取扱通達において準用されていた（白石・前掲注⁽²⁷⁾260頁、武田・前掲注⁽⁴⁰⁾「研究」13頁〔渡辺充執筆〕。参考：富裕税財産評価事務取扱通達66（借地権の評価）「借地権の価格は、宅地の価額の評価方法に準じて評価し、その調査は、おおむね、宅地の例に準ずる。」、同26（宅地の評価）「宅地の価額は、当該宅地の賃貸価格に当該宅地の属する地域に適用されるべき第27項の評価倍数を乗じて得た額によって評価する」、同27（評価倍数）「前項の評価倍数は、状況類似する地域ごとに当該地域内の標準となるべき宅地の価額（一坪当り）の当該宅地の賃貸価格（一坪当り）に対する倍数とする。」

と底地の価額とを合計すれば自用地価額に等しくなることを意味している。このことは、土地の価額は、全体として借地権の設定にかかわらず、不変でなければならないという考え方を基礎としていると思われる⁽⁵⁹⁾。

２．「相当の地代」に関わる特別な評価方法

(1) 「相当の地代」を収受している場合の底地の評価

借地権が設定されている土地について、地主が「相当の地代」(法人税法施行令137条)を収受している場合に、相続等により当該土地を評価するときは、前述の原則的な評価に代えて、自用地の価額から、その価額の20パーセントに相当する金額(借地権の価額)を控除した金額により、評価することとしている(相続税財産評価関係個別通達「相当の地代を収受している貸宅地の評価」(昭43直資3-22、直審(資)8、官審(資)30))。

その理由として同通達は、「地代率との相関関係から借地権の有無につき規定している法人税法施行令137条の趣旨からすれば、本件の場合土地の評価に当たり借地権を無視する考え方もあるが、借地借家法の制約、賃貸借契約にもとづく利用の制約等を勘案すれば、現在借地権慣行のない地区についても20パーセントの借地権を認容していることとの権衡上、本件における土地の評価についても借地権割合を20パーセントとすることが適当である」としている⁽⁶⁰⁾。

(2) 「相当の地代」を支払っている場合等の借地権等についての評価

相続税の課税における借地権の価額は、前述のとおり、原則として財産評価基本通達27により計算した金額とされ、また、底地の価額は、前述のとおり、財産評価基本通達25により計算した金額とされる。

しかし、「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて(昭60直資2-58、直評9)(平3課資2-51、平17課資2-4改正)」(以下、「相当地代通達」という。)は、借地権

⁽⁵⁹⁾ 横山茂晴「底地の評価」税務事例研究5号73頁(1989)。

⁽⁶⁰⁾ 相当の地代を収受している貸宅地の評価について(昭和42年7月10日付東局直資第72号による上申に対する指示)別紙1より。

の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行がある地域における借地権の評価、および底地の評価を、それぞれ次のように定めている。

ア．借地権の評価

借地人が権利金等の支払いに代え相当の地代を支払っている場合は、借地人に借地権の設定による利益はないとして取り扱うこととしている（相当地代通達１）。具体的には、同通達３が次のとおり定めている。まず、

権利金を支払っていない場合または特別の経済的利益を供与していない場合には、借地権の価額を零として評価することとしている。また、②以外の場合は、同通達２（相当の地代に満たない地代を支払って土地の借受けがあった場合）に定める算式に準じて計算した金額によることとしている。

また、「相当の地代」に満たない地代を支払っている場合については、同通達２に定める算式に準じて計算した金額によって評価することとしている（同通達４）。

イ．底地の評価

借地権が設定されている土地について「相当の地代」を収受している場合において、権利金を収受していないとき、または特別な経済的利益を受けていないときは、当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額で評価することとし、②以外のときは、当該土地の自用地の価額から前述ア（同通達３）の②による借地権の価額を控除した金額により評価することとしている。ただし、その金額が と同じ金額を超えるときは、 と同じ金額とされる（同通達６）。

また、「相当の地代」に満たない地代を収受している場合については、同通達４に定める借地権の価額を控除した金額によって評価することとしている。ただし、その金額が と同じ金額を超えるときは、 と同じ金額とされる（同通達７）。

(3) 無償返還届出書が提出されている場合の借地権および底地の評価額
ア. 借地権の評価

第2章第3節1(1)で述べたとおり、法人税基本通達13-1-7は、無償返還届出書を所轄税務署長等に提出した場合は、権利金の認定を行なわない代わりに、相当の地代の額と実際に収受している地代との差額に相当する金額を借地人等に贈与したものとして取り扱うように定めている。

この無償返還届出書が提出されている場合は、これに対応してその対象となる土地に係る借地権の価額は、零として取り扱うこととしている（相当地代通達5）。その評価の根拠としては、相当の地代を支払っている場合の借地権と同じく（同通達3）、経済的にはその土地に対する権利のすべてを地主が留保しているとみることにより、経済的価値はないものであると説明されている⁽⁶¹⁾。

イ. 底地の評価

前述の相当地代通達5により、無償返還届出書の提出されている土地に係る借地権は、零として取り扱うこととされているが、その土地に係る底地の価額の評価に当たっては、自用地の価額の100分の80に相当する金額によって評価することとしている（同通達8）。

これは、無償返還届出書が提出されている土地であっても、旧借地法等の制約を受けること、またその土地が相続または贈与のときに無償返還されるものではないことなどを勘案すれば、現在、借地権の慣行のない地域についても20パーセントの借地権を認容していることとの権衡上（同通達6）、その土地に係る底地の評価に当たっても20パーセントを控除することが適当であるとの考えによるものであるとされている⁽⁶²⁾。

第3節 不動産鑑定評価基準による価格および評価

ここまで、財産評価基本通達に定める借地権およびその底地の評価方法

⁽⁶¹⁾ 桜井ほか・前掲注24)344頁。

⁽⁶²⁾ 桜井ほか・前掲注24)348頁、加藤千博編『平成22年版相続税法基本通達逐条解説』665頁（大蔵財務協会、2010）。なお引用元では「借地権の慣行」となっているが、これはおそらく東京地裁判決でもあるように「権利金の取引慣行」のことをいっていると考えられる。相当地代通達（別紙1）の理由と同旨。

を確認してきた。

しかし、時価の評価方法には他に不動産鑑定基準によるものがある。そこで、以下、不動産鑑定基準からみた借地権および底地の評価方法を確認する。

１．鑑定評価による価格

不動産の鑑定評価によって求める価格は、大きく３つある。基本的には正常価格であるが、鑑定評価の依頼目的および条件に応じて②限定価格または③特定価格を求めることがある⁽⁶³⁾。

(１) 正常価格

正常価格とは、市場性を有する不動産について、合理的な市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格をいう。この正常価格は、土地利用計画等との適合の下に通常最も一般的と認められる使用状態である最有効使用状態において実現する不動産の経済価値を価格に表わしたものであり、社会一般が最も妥当と認める価格である。

また、この正常価格は市場性ある不動産について成立するものであり、不動産の性格、依頼目的、条件等により市場性のない不動産または市場性を考慮しない不動産の鑑定評価については、正常価格は成立しない。

(２) 限定価格

限定価格とは、市場性を有する不動産について、不動産を取得する他の不動産との併合または不動産の一部を取得する際の分割等に基づき合理的な市場で形成されるであろう市場価値と乖離することにより、市場が相対的に限定される場合における取得部分の当該市場限定に基づく市場価値を適正に表示する価格をいい、市場限定における特定の当事者間においてのみ妥当する価格である。たとえば、借地権に関する限定価格については、次のようなものがある。

⁽⁶³⁾ 以下の説明も含めて、津村孝『例解・不動産鑑定評価理論』85頁（清文社、1993）。

借地人が底地を買いこれを併合する場合には、従来制限付の土地について借地人は完全所有権を得る。このため、買主である借地人が底地の市場価値より乖離した高い価格で買うことに不合理はない。しかし、第三者が借地人と同等の価格を提示できる余地はないであろう。このような市場が限定される場合の価格が限定価格である。この価格の考え方は、財産評価基本通達の評価方法である借地権価額控除方式（第2節1(2)）と類似している。

(3) 特定価格

特定価格とは、不動産の性格により一般的に取引の対象とならない不動産または依頼目的および条件等により一般的な市場性を考慮することが適当でない不動産の経済価値を適正に表示する価格をいう。この価格は、一般の流通市場を考えてはならず、たとえば、宗教建築物等にあたる文化財および公共用の特殊な建築物等が、これに相当する。

2. 借地権および底地の鑑定評価方法

(1) 借地権の鑑定評価方法

不動産鑑定評価基準によると、借地権の価格は、「借地借家法（廃止前の借地法を含む。）に基づき土地を使用収益することにより借地人に帰属する経済的利益（一時金の授受に基づくものを含む。）を貨幣額で表示したものである」とされる。「借地人に帰属する経済的利益」とは、「土地を使用収益することによる広範な諸利益を基礎とする」ものとされるが、特に土地を長期間占有し、独占的に使用収益し得る借地人の安定的利益、または、②借地権の付着している宅地の経済価値に即応した適正な賃料と実際支払賃料との乖離（以下「賃料差額」という。）およびその乖離の持続する期間を基礎にして成り立つ経済的利益の現在価値のうち、慣行的に取引の対象となっている部分、が中心となるとされている。

借地権価格の評価には主に次の5つの方式がある⁽⁶⁴⁾。

⁽⁶⁴⁾ 以下の説明も含めて、竹村・前掲注⁽³²⁾287頁。

比準方式

比準方式は、当該借地権の存する近隣地域または同一の需給圏内の類似の地域（以下、必要に応じ「近傍類地」という）における借地権の取引事例をもとに、これを対象借地権との間で要因比較することにより、その価格を求めようとするものである。

この評価方法では、その前提として借地権の取引につき自由市場が存在すると同時に、それが慣行として熟成していることが必要となる。

② 借地権残余法式

借地権残余法式は、複合不動産（借地権付建物）の総収益から借地権に帰属する純収益を求めて得た額を還元することにより、その価格を求めようとするものである。

この評価方式では、借地権付建物の複合不動産により生み出される総収入ならびに、この収入を得るために要する費用、さらには建物に帰属する純収益や地代相当額を把握することが必要になる。

③ 差額賃料還元方式

差額賃料還元方式は、当該宅地の正常実質賃料相当額から実際支払賃料を控除して得た額を還元して借地権価格を求めようとするものである。

この方式では、借地人に帰属する経済的利益の存在と、これの持続する期間を基礎に、将来の各期に発生する経済的利益の現価の総和が借地権価格であるとするものである。

④ 割合方式

割合方式は、契約の対象となる土地に着目し、この土地の完全所有権に対する土地利用権割合を判断することにより、借地権価格を求めようとするものである。

この評価方式は、更地または建付地につき、その完全所有権価格をもとに、これに土地の利用権割合を乗ずることにより算定するものであり、土地の完全所有権を侵蝕する計算方法により借地権価格を求めるところに特色がみられる。

⑤ 収益価格控除方式

収益価格控除方式は、更地または建付地価格から当該底地の収益価格を控除することにより、借地権価格を求めようとするものである。

この評価方式は、土地に借地権が設定されている場合と、そうでない場合とにつき、それぞれの価格を比較し、その差額を借地権価格とするものである。

以上、5つの鑑定評価方法を列挙したが、不動産鑑定評価基準は、借地権の鑑定評価額を、借地権および借地権を含む複合不動産の取引事例に基づく比準価格および土地残余法による収益価格を関連付けて得た価格を標準とし、これらと、当該借地権の設定契約に基づく賃料差額のうち取引の対象となっている部分を還元して得た価格、および、借地権取引が慣行として成熟している場合における当該地域の借地権割合により求めた価格を比較考量して、決定するものとしている。上記 ① から⑤までの各評価方法のうち、主に ①の比準方式、③の差額賃料還元方式および④の割合方式を適用するものといえることができる。これらのなかで、特に相続税法上の借地権の評価方法と類似する方法は、④の割合方式であろう。

(2) 底地の鑑定評価方法

不動産鑑定評価基準は、底地の価格を、「借地権の付着している宅地について、借地権の価格との相互関連において賃貸人に帰属する経済的利益を貨幣額で表示したものである」とし、「賃貸人に帰属する経済的利益とは、当該宅地の実際支払賃料から諸経費等を控除した部分の賃貸借等の期間に対応する経済的利益およびその期間の満了等によって復帰する経済的利益の現在価値をいう」としている。また「底地の鑑定評価額は、実際支払賃料に基づく純収益等の現在価値の総和を求めることにより得た収益価格および比準価格を関連付けて決定するものとする」としている。

ここでいう収益価格とは、鑑定評価法の一つである収益還元法により算定される価格である。収益還元法とは、対象不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の現在価値の総和を求めることにより対象不動産の試算価格を求める手法である。当該方法は、賃貸用不動産または賃貸以外の事業の用に供する不動産の価格を求める場合に特に有効であるとされて

いる（不動産鑑定評価基準参照）。

第4節 評価の問題点：借地権の評価額と底地の評価額との関係

1. 問題の所在

借地権およびその底地の評価は、税務上、借地権価額と底地の価額とを合計すれば自用地価額に等しくなることを前提に行われることとされている（第2節1の借地権割合方式と借地権価額控除方式）。このような通達での評価は、不動産鑑定評価という限定価格、すなわち、当該借地関係の当事者間でのみ成立するとする完全所有権の回復を前提とした価格によるものということができる。

一方、相続税法22条の「時価」については、一般に「不特定多数の当事者間において自由な取引が行われた場合に通常成立すると認められる価額」と解されているが、これは不動産鑑定評価という正常価格、すなわち、自由市場における第三者間による価格と同じ意味なのではないかと考えられる⁽⁶⁵⁾。このように考えると、特に底地について、財産評価基本通達の定める借地権価額控除方式による評価方法がその「時価」の評価方法として適切なのか、疑問が生じる。具体的には、借地権価額控除方式により評価した価額（限定価格）が本来の意味の「時価」（正常価格）を超えてしまうことが多いのではないかと、という疑問である。

この点について、借地権価額と底地の価額とを合計しても自用地価額に等しくならないとして納税者が争った判決がある。以下、この判決の内容について検討する。

2. 判決の内容

判決平成9年12月11日（タインズ F0 - 3 - 001）は、評価通達による価額が不合理であると判断して、鑑定評価による価額を認定した事例である。

この事案は、請求人が相続により取得した宅地が、借地権付きの分譲マンションの建築されている土地であり、その宅地の評価を、請求人が申告

⁽⁶⁵⁾ 森田義男「判批」税理41巻3号48頁（1998）。

した不動産鑑定評価額とするか、税務署が更正した財産評価基本通達による評価額とするか、が争われたものである。

当該宅地は、賃借権の登記がなされており、賃貸人の同意を経ないで本件宅地の全部または一部の賃借権を譲渡・転貸することができる契約となっていた。この事実の確認も含めて、審判所は、税務署の主張を採用せず、更正処分を全部取り消した。

判断の骨子は次のとおりである。通常、財産評価基本通達が現行の評価方法を定めたのは、「借地権の取引慣行が成熟している地域では、底地価額は、単なる地代徴収権の価額にとどまらず、むしろ将来借地権を併合して完全所有権とする潜在的価値に着目して価格形成されているのが一般的であると認められていることによるものと解される。」

しかしながら、「底地と借地権とが併合されて完全所有権が復活する可能性が著しく低く、また、契約更新等に係る一時金の取得の可能性がないなど、底地が、地代徴収権に加えて将来底地と借地権とが併合されて完全所有権となる潜在的価値に着目して価格形成されていると認め難い特別の事情があることにより、借地権価額控除方式によって評価することが著しく不適当と認められる場合には、相続税法22条の時価を算定するために他の合理的な方式によることも相当と解される」とした。

その上で、「本件は借地権の登記及び区分所有建物の敷地としての借地権登記のある借地権付のマンションに対応する底地であり、多数の借地権者が存在するので、借地権と底地とが併合される可能性は著しく低く、また、名義変更料の授受も期待できないこと及び借地権と底地は別個の市場を有していること等から、更地価額から借地権価額を控除した残余の部分が底地価額となるとは限らない」ことから、更正処分の全部を取り消すとした⁽⁶⁶⁾。

このように本判決は、原則としては財産評価基本通達の定める借地権価額控除方式により底地の価額の評価を行なうべきであるとしつつ、本件に

⁽⁶⁶⁾ 同旨の判断をしたものとして、前述の判決平成9年12月10日および東京地裁平成11年3月30日判決税資241号571頁がある。当該判決は、請求人の評価額ではなく、審判所が独自に鑑定評価を依頼して評価した価額をその評価額として、原処分の一部を取り消した事案である。

は、上記のような「特別の事情」があるとして、借地権価額控除方式によらない評価を認めた。本判決は、あくまで上述のような「特別の事情」の存する場合に限定して、財産評価基本通達の借地権価額控除方式に代えて収益還元法の採用を認めるという立場である。

３．検討

(1) 借地権価額控除方式による評価の根拠

本判決は、財産評価基本通達が底地価額の評価を借地権価額控除方式によるものとしていることについて、「借地権の取引慣行が成熟している地域では、底地価額は、……将来借地権を併合して完全所有権とする潜在的価値に着目して価格形成されているのが一般的であると認められていることによるもの」としている。

しかし、そのような前提があると解することには疑問がある。本判決を行なうに当たり、審判所は社団法人日本不動産鑑定協会の調査第一課長と財団法人日本不動産研究所の鑑定審査部審査第一課長に対して質問したようであり、本判決には両者の答述内容の要旨が記載されているが、その中で、本判決が述べるような慣行が存在することや、その慣行が存在することをうかがわせることなどは、何も指摘されていない。むしろ、第三者が底地を購入する場合の鑑定評価額については、「借地権割合を差し引いて求めた底地の価額には満たないのが実態である」と指摘されており（日本不動産鑑定協会の調査第一課長）、この答述は、本判決のいう慣行の存在を疑わせるものといえそうである。この点で、本判決には疑問がある。

もっとも、審判所は一方で、上記２名からまた、審判所の依頼による鑑定人においては、「底地の売買は、地上げを目的とする者、借地権者など以外の第三者が購入するケースは皆無である。したがって、底地の市場は極めて限定されている」「全くの第三者が底地を買うという取引は、聞いたことがなく鑑定評価の依頼もない」という答述をそれぞれ得ている。

たしかに、特別な理由もなく底地を第三者が買い取るようなことはほとんどないというこれらの指摘には、納得できるところがあるし、請求人もそのことは否定していない。そのことからすると、底地の評価は、財産評

価基本通達25(1)に定める借地権価額控除方式を採用するのが妥当と考えることもできそうである。本判決が底地価額の評価の根拠について、「将来借地権を併合して完全所有権とする潜在的価値に着目して価格形成されているのが一般的である」と述べたのも、第三者による底地の買取りがほとんど考えられないという実態を前提にすれば、妥当なようにも思える。

(2) 「時価」の意義との関係

しかし、相続税法22条の「時価」との関係を考えると、やはり借地権価額控除方式を底地評価の原則とする本判決には賛成できない。前述のとおり、同条の時価とは、「不特定多数の当事者間の自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」と解釈されており、それはやはり、第三者との取引で成立する客観的交換価値を予定しているはずである。すなわち、相続税法は借地権者とのものではなく、第三者にとっての底地の価値評価をもとめているのである⁽⁶⁷⁾。財産評価基本通達の借地権価額控除方式によって評価した底地価額は、借地権者が底地を買い取るか、あるいは地主が借地権を買い戻して完全な宅地の所有権を取得する場合の宅地の価額であって、底地が第三者間で取引される場合の価額ではない⁽⁶⁸⁾。

底地を第三者が買い受けることはほとんどないという実態があるとしても、「時価」の意義を踏まえて考えるならば、借地権価額控除方式が原則的な評価方式となっていることにはやはり問題があると考ええる。鑑定評価の上でも、限定価格ではなく正常価格をその評価額の基本の価格としているのであるから、正常価格を基本として、財産評価基本通達においても、収益還元法を取り入れて底地の評価を行なうべきであろう。

(3) 借地権控除方式によらない評価方法の新設

本判決に影響されたかどうか定かではないが、平成17年の評価通達改正によって、貸宅地の評価に係る財産評価基本通達25(1)にただし書きが加えられ、貸地の評価の基本原則の例外としてではあるが、「貸宅地割合」を

⁽⁶⁷⁾ 森田・前掲注(65)48頁。

⁽⁶⁸⁾ 橋本守次「判批」税理48巻13号22頁(2005)。

自用地価額に乗じて評価する方式が導入された⁽⁶⁹⁾。

この改正による評価方法は、従来の自用地価額から借地権割合を控除するという借地権価額控除方式による評価方法とは異なり、底地を独自に評価する方法である。この通達のただし書きで定められた貸宅地割合の適用される地域は、転借権付住宅として分譲された地域に限定されているようであり、今後の適用の動向が注目される。

第5節 評価の問題点②：無償返還届出書が提出されている場合の底地の評価

ここまでみたとおり財産評価基本通達と不動産鑑定評価とでは、具体的な時価の評価方法に違いがある。この違いは、無償返還届出書が用いられる場合にも生じることになる。本節では、この点について検討する。

1. 裁判例

(1) 大阪地裁平成11年1月29日判決（税資240号522頁）

ア. 事案の概要

原告Xは、被相続人Eの相続に係る相続税につき、Xが単独で取得した本件土地の評価額が次の理由により誤っているとして、更正の請求をした。Xは、株式会社S（以下「S」という。Sは、Xとの間で同族関係や特殊関係にないようである。）に賃貸していた本件土地の評価額につき、借地法上の借地権は存在しないことを前提に自用地価額から20パーセント相当額を控除した残額の3億497万5063円であるとして申告したが、その後、Sとの訴訟上の和解により、借地法上の借地権が存在することが確定したため、右自用地価額から借地権価額（60パーセント相当額）を控除した残額の1億5248万7531円をもって本件土地の評価額とすべきであったことになったとして、国税通則法23条2項1号の規定に基づく更正の請求をした。

⁽⁶⁹⁾ 当該ただし書きは次のとおりである。「ただし、借地権の目的となっている宅地の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定した価額の宅地の自用地としての価額に対する割合（以下「貸宅地割合」という。）がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長が貸宅地割合を定めている地域においては、その宅地の自用地としての価額にその貸宅地割合を乗じて計算した金額によって評価する。」（「財産評価基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」（平成17年6月6日課評2-11ほか））。

Xは、被告Yから更正をすべき理由がない旨の通知を受けたため、右処分
の取消しを求めた。

イ．本件土地を巡る権利関係

(ア) Eの亡夫Hは、昭和49年(1974年)5月1日、Sにマンションの所有
を認めて、その所有する本件土地を賃貸した。その賃貸借契約の内容は、
概ね次のとおりである(なお、権利金の授受に関する条項は存しない)。

賃貸借契約期間は、昭和49年5月1日から満30年間とする。ただし、
特約条項によりHから本件土地の買取りの申出があったときは、申出
日から3か月を経過した時に本契約は自動的に解除されるものとする。

② Sは、保証金として総額2000万円をHに差し入れる。ただし、保証
金には利息を付さない。

③ 右②の保証金は、本契約解除時にHからSに全額返還する。

④ 賃料は月額13万4240円とし、Sは、毎月末日までに翌月分をHに持
参して支払う。ただし、賃料は、租税公課、諸物価及び近隣の賃料の
変動等により協議の上増減するものとする。

(イ) Eは、Hの死亡に伴って相続により本件土地を取得し、その後も引き
続きSに本件土地を賃貸していたところ、本件土地につき、法人税基本
通達13-1-7(権利金の認定見合わせ)所定の無償返還届出書をSと
連名で作成し、これを昭和58年12月22日、Yに提出した。

(ウ) Eの死亡後、Xは、平成5年6月13日、本件相続に関する遺産分割協
議の結果、本件土地を単独で取得し、同年10月21日、Sに対し、本件土
地の明渡しを求める訴えを大阪地方裁判所に提起した。右訴訟において、
平成6年1月13日、XとSとの間に訴訟上の和解(以下「本件和解」と
いう。)が成立した。本件和解の内容は、次のとおりである。

XとSは、昭和49年5月1日付土地賃貸借契約書により、Sが同日
から現在に至るまで本件土地上に本件建物の所有を目的とする借地権
を有していることを確認する。ただし、右借地権は借地法の適用を受
けるものであり、右契約書記載の特約条項は、X・Sにおいては効力
を有しないことを併せて確認する。

② XとSは、Sの債務不履行によってXから借地契約を解除される場

合以外は、借地法に基づき、地上建物が存続する限り、契約の法定更新によりSが本件土地の占有を継続し得ること、及び、Sが合意解除等自らの債務不履行以外の事由によりXからの借地契約解除要請に応ずる場合は、SはXに対し、時価相当の借地権価額を立退料として請求し得ることをそれぞれ確認し、昭和58年12月22日付の無償返還届出書は、前記合意解除等の場合においてまで一切無償で本件土地を返還することを約したものであることを同時に確認する。

- ③ XとSは、前記②の確認どおり昭和49年5月1日から借地権が成立していたこととなるので、SからXへ既に支払済みの保証金2,000万円は、実質的にはその際SからXに授与されるべきであった借地権設定の対価としての権利金に振り替わっていたものであり、SはXに対して、同保証金の返還請求権を有するものでないことを確認する。

本件和解は、本件土地にSの建物の所有を目的とする借地権の存在を確認する内容であり、これにより、XはSからの無償返還の実現可能性はなくなった。つまり、本件和解成立により、父Hによる契約の当初から通常の借地権であると確認したものである。

ウ．Xの主張

「本件和解によって、本件土地には借地法の適用を受ける借地権が当初より存在していたことが確認されたのであるから、本件土地の価額は、当初より、自用地価額から通常の借地権割合（60パーセント）相当額を控除した金額であったものとみるべきことになる。このように、本件和解は、単に和解後における賃貸借契約の内容を定めたものではなく、これによって本件土地の価額に異動を生ずる事実が発生したのであるから、国税通則法23条2項1号所定の「和解」に該当するというべきである。」

- ② Yは、「相続税における財産評価に関して、無償返還届出書が提出されている場合の当該土地に係る借地権の価額は零として取り扱う一方、当該土地の価額は更地価額から20パーセント相当額を控除した価額とすることになる旨主張するが、右減額の根拠は明らかでないし、

無償返還届出書が提出されていても、借地人が返還義務を争い、無償返還の実現可能性がない場合についてまで、20パーセント相当額の控除しか行われれないという処理は、社会的実態に反する。」

エ．裁判所の判断

法人税基本通達13 - 1 - 7は、「賃貸借契約において将来借地人等がその土地を無償で返還することが定められても、借地法上は無効であり、借地人に不利な契約条件としてその定めがなかったものとみなされるが、地主と借地人との間に特殊な関係があるが故に右のような定めがされた場合に、常に権利金の認定課税を行うことは経済実態に即さないことから、無償返還届出書の提出を要件に、相当の地代の額と実際に収受している地代との差額を借地人等に対して贈与したものとして取り扱うにとどめ、法人税法施行令137条と同じく、権利金の認定課税は行わない取扱いを定めた趣旨のものであると解される。」

「ところで、建物の所有を目的として設定された土地の賃貸借は、借地法又は現行の借地借家法の適用を受ける結果、存続期間や第三者に対する対抗力等の面で借地権として法律上極めて強く保護されており、そのことに伴い、通常、一種の財産権として取引上認められているのであって、このような借地権の本来有する経済的価値や、借地人が地主に対して将来借地を無償で返還する旨約している場合（無償返還届出書が提出されている場合）における当該借地権の経済的価値、さらに、無償返還届出書が提出されている場合であっても、借地法上の借地権であることに変わりはなく、地主側に相続等が生じたときに直ちに当該土地の無償返還を受けられる保証はないことなどの諸点に鑑みると」、法人税基本通達13 - 1 - 7ないし相当地代通達5および同地代通達8における「課税上の取扱いは、法令の定め抵触するものではなく、合理性を有するものということができる。」

よって、Xの請求を棄却する。

- (2) 東京地裁平成20年7月23日判決（裁判所ホームページ行政事件裁判例集）

ア. 事案の概要

本件は、相続開始時に特別医療法人（以下「本件医療法人」という。）に貸借されていた土地（以下「本件土地」という。）に係る被相続人（以下「A」という。）の共有持分（3分の1）の時価（相続税法22条）につき、その相続人（相続分2分の1）である原告（以下「X」という。）が、財産評価基本通達（昭和39年直資56、直審（資）17。平成16年課評2-3ほかによる改正前のもの）25(1)の貸宅地の評価に関する定めに基づき、自用地として評価した価額から借地権割合70パーセント相当額を控除した後の価額を評価額として、相続税の申告をしたところ、東村山税務署長（以下「Y」という。）が、土地の無償返還に関する届出書（以下「無償返還届出書」という。）が提出されている場合の貸宅地の評価に関する特例を定める通達の定め（「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（昭和60年直資2-58（例規）、直評9。平成17年課資2-4ほかによる改正前のもの。以下「相当地代通達」という。）8）に基づき、自用地として評価した価額の80パーセント相当額を評価額として、相続税の更正処分（以下「本件更正処分」という。）および過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をしたため、Xが、上記各処分はいずれも違法であるとして、本件更正処分のうちXの修正申告した納付税額を超える部分および本件賦課決定処分（上記各処分のいずれも、異議決定および裁決による一部取消し後のもの。以下同じ。）の取消しを求めている事案である。

イ. 関連する事実

借地権者である本件医療法人は、原告Xの親であるAのほかその親族である者たち5名を理事として、昭和58年12月13日に設立された医療法人社団が、平成15年4月3日に組織変更された法人である。

- ② A（本件医療法人の理事）およびC（同代表理事長）と本件医療法人は、平成15年3月13日、Yに対し、本件土地に関する「無償返還届出書」を提出している。

ウ．争点

相当代通達 8 の評価方法による評価の合理性（無償返還合意の私法上の効力と無償返還届出の税法上の評価の関係）

エ．Xの主張

Y は、「無償返還届出書が提出されたことから、本件土地の評価は、相当代通達 8 によるべきと主張する。しかしながら、まず、そもそも土地の返還に当たって、借地人が賃貸人に対し金員の請求をすることができる旨の法律上の規定は存在」しないし、また、「仮に、無償返還の合意が……返還の対価の提供を不要とする旨の合意であるとすれば、それは、借地人に不利益な定め」であって、「借地法 11 条および借地借家法 9 条により無効である」から、無償返還の合意は無意味であり、私法上の効力を有しない。

「このように、無償返還の合意は私法上無意味または無効であるから、その合意及び届出の有無によって税額計算の基礎となる財産の価額の評価に差異を設けている相当代通達 8 の定めは不合理である。」

「仮に、無償返還の合意が有効であったとしても、その基礎となる特殊な関係は、一身専属的で相続性がないから、本件相続により無償返還の合意は無効となったものと解すべきである。」

以上のことから、本件土地の価額を相当代通達 8 によって評価することは適当ではない。

オ．裁判所の判断

(ア) 借地権の価額の評価および借地権の目的とされる宅地を貸宅地として、借地権の価額を控除した金額によって評価することの根拠

「土地所有者が借地権の設定等により他人に土地を使用させる場合には、借地人が借地借家法の保護を受けて強い権利を有することになるほか、将来、土地の価額の上昇に応じて地代の値上げができるという保証がないこと等の理由から、当該土地の価額（交換価値）がいわゆる底地価額（自用地としての価額から借地権価額を控除した金額）にまで低下してしまうという現象が生ずるため、地域により、借地権の設定等に際し、その設定の対価として相応の権利金を授受する取引慣行が存在することがある。」

「これを借地人の側からみると、借地権の設定に当たり権利金が支払われている場合には、土地所有者がこれに相当する土地使用の対価を取得していることから、地代の額がそれだけ低く定められ、借地人は、適正な土地使用の対価としての相当の地代を下回る地代を支払うことによって、当該土地を独占的に利用することができることとなる。」

「このように、権利金の授受によって、賃借期間中、上記相当の地代と実際に支払う地代との差額に相当する経済的利益が借地人に帰属することになり、その反面、借地権の設定されている宅地の価額は、当該宅地の自用地としての価額よりも、借地権の価額（その実態は、土地の適正地代と実際に支払われる地代との差額に賃借権の存続期間を乗じた借地人に帰属すべき利益の額がこれに相当する。）だけ低く評価されることとなるという経済的実態が生じる。そこで、課税関係上も、上記の取引慣行を正常な取引条件としてとらえ、上記の経済的実態を当該借地の評価に反映させることが取引の実態に合致することになる。」

(イ) 相当地代通達の趣旨

相当地代通達 5 について

借地権の価額を零と評価するのは、「借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金を支払う取引慣行があると認められる地域であるにもかかわらず、権利金の授受がなく、しかも、土地所有者が借地権設定契約の際に将来借地人から無償で土地の返還を受ける旨の合意をし、両当事者がその合意をした旨の届出をしている場合には、土地所有者と借地人との間に、同族会社とその役員や関係会社間等のように利害の共通する特殊な関係があり、利害対立のある第三者間のような権利主張がされることが想定されないため、収受される地代が相当の地代に満たないときであっても、土地所有者から借地人に対し何ら経済的利益が移転しておらず、……借地人に帰属すべき利益もないという経済的実態が存在するとみるべきであり、かつ、このことが両当事者による無償返還届出書の提出によって明らかにされていることから、こうした経済的実態を課税関係においても反映させる趣旨であると解される。」

② 相当地代通達8について

「当該土地を自用地としての価額によるのではなく、自用地としての価額の100分の80に相当する金額によって評価すること」としているのは、上記の相当地代通達5の趣旨からみれば、「借地権が設定されている土地のうち、無償返還届出書が提出されている場合の土地について課税関係が生じたときは、当該土地の自用地としての価額によるべきであるとも考えられるが、他方で、当該土地は賃貸されていることから現にその利用は一定の制限を受けており、相続開始の時に返還されるものではなく、その返還に際しては借地借家法による制約も受け得ること、権利金の取引慣行がない地域でも貸宅地の評価額の算定において借地権の価額はある程度斟酌されること（財産評価基本通達25(1)参照）等の点が考慮されたものと解される。」

(ウ) 結論

本件無償返還届出書は、税理士の助言に基づき、本件医療法人につき「認定課税を回避する目的で……提出されたもの」であった。本件無償返還届出書の基礎となる賃貸借契約の当事者は、原告Xの祖父から本件土地を相続したAおよびその兄弟と、Aらを理事とする本件医療法人であることからすれば、「本件賃貸借契約は、当事者間に利害の共通する特殊な関係があり、その特殊な関係に基づいて締結されたものであって、利害対立のある第三者間のような権利主張がされることが想定されない場合に当たるといえることができる。このことによれば、本件賃貸借契約の締結の際に権利金の授受がされなかったのは、当事者間の経済的実態として、土地所有者と借地人の利害が共通しており、土地所有者から借地人に対し何ら経済的価値が移転しておらず」、前記(ア)にいう「借地人に帰属すべき利益もなかったためであると認めるべき事情が存在するといえることができる。そして、この経済的実態は、両当事者により無償返還届出書が提出されたことによって明らかにされているといえることができるから、本件各土地の時価の評価が、財産評価基本通達25でなく、相当地代通達8に従ってされることには、合理性があるといえることができる。」

また、「Xは、無償返還届出書に係る無償返還合意が、借地借家法の規

定等に照らし、私法上無意味又は無効であるとの主張を論拠とするが、以上に述べた無償返還届出の税法上の性質・効果等に照らすと、本件届出書に係る無償返還届出は、認定課税の回避という課税上の利益を享受するための公法上の行為として課税庁に対して行われ、現にこれを享受し得る効果を伴うものとして有効に成立していると認められる以上、当該届出に係る当事者間の無償返還合意の私法上の効力のいかんによって、当該届出の税法上の効果が左右されるものではないというべきである。」

よって、Xの請求を棄却する。

2. 検討 : 借地権返還時の課税関係との整合性

まず、無償返還の合意と無償返還届出書の提出がある場合の相続税課税に関する取扱いの内容について、借地権設定時および返還時の取扱いとの整合性の点から合理性があるかを検討する。もっとも、設定時については第2章において確認してあるため、ここでは無償返還の合意が継続した後の返還時の取扱いについて確認する。また、本章は相続税に関するところを検討するため、当事者の一方が個人であり、そのもう一方が法人の場合についての取扱いを確認する。

(1) 借地権返還時の課税関係

ア. 個人が地主の場合の課税関係（借地人が法人の場合）

無償返還の合意をしていない場合、地主である個人については、借地人に支払うべき借地権金相当額を免れたとして、一時所得または給与所得（賞与）としての課税が生じるとされる⁽⁷⁰⁾。また、借地人である法人については、借地権を地主に贈与したものと、地主である個人の法人との関係により、寄附金とされればその損金算入限度額を超えた部分の価額について課税され、または役員賞与とされれば否認され課税される。従業員の場合は、賞与とされれば損金に算入されよう⁽⁷¹⁾。

これに対し、無償返還の合意をしている場合、地主としての個人は、立

⁽⁷⁰⁾ 桜井ほか・前掲注⁽²⁴⁾180頁、この点について、筆者は、疑問に感ずるところがある（第2章第3節2(3)参照）。

⁽⁷¹⁾ 桜井ほか・前掲注⁽²⁴⁾180頁。

退料等の支払いをそもそも要しないものとして扱われるため、立退料等に相当する額の受贈益も認識されず、課税関係は生じない。借地人である法人にも、設定時の借地権の価額がないこととされているため、寄附金等に対する課税は生じない。

イ．個人が借地人の場合の課税関係（地主が法人の場合）

無償返還の合意をしていない場合、借地人である個人については、返還時にその無償返還等について相当の理由がない限り、借地権相当額の贈与または低廉な対価による資産の移転があったものとして、時価によるみなし譲渡所得課税が生ずることとなる（所得税法59条1項）⁽⁷²⁾。

地主である法人に対しては、設定時に土地等の帳簿価額を損金に算入した金額、またはその法人が実際支払った立退料等の額と の金額とのいずれが多い金額を、返還を受けた土地の帳簿価額に加算することになる。したがって、法人が貸地の返還を受けるに当たり通常支払うべき立退料等の額については原則として経済的利益はないものとして取り扱うこととしている（法人税基本通達13 - 1 - 16）。

これに対し、無償返還の合意をしている場合は、借地人である個人は、みなし譲渡所得課税を受けない（所得税基本通達59 - 5(1)）。地主である法人にも、権利金の認定課税はされない（法人税基本通達13 - 1 - 16）。

(2) 法人税基本通達と相当地代通達相互の整合性について

無償返還の合意および無償返還届出書の提出により、権利金を収受する慣行があるにもかかわらず、権利金を収受しなかった場合においても、地主である法人は、権利金の認定課税を受けなくてすむ。このような法人の課税がないということには、一定の有用性が存する。そのかわり、個人の側で相続があった場合、その設定されている借地権価額は零だとみることになる。

借地人が法人の場合は、借地権の受贈益の課税はないし、借地権価額も計上されない。そのかわり、地主が個人であるとき、相続が起こったとき

⁽⁷²⁾ 桜井ほか・前掲注(24)178頁。

の当該土地の評価額は、自用地価額の80パーセントだとしている。つまり、無償で返還することの合意により、借地権の設定時に、経済的に移転がなかったものとみて、課税関係をみているため、その状態を相続時も引き続き適用しておこうとするものであろう。

このように、借地関係の当事者が無償返還の合意により、権利金等の認定課税を免れるなどの課税上の利益を享受する意思である限りは、底地の相続時の価額について上述の評価方法を用いることには、整合性があると考えられる。

3. 検討②：私法上の効力との関係

第2章でも述べたとおり、無償返還の合意は、借地借家法6条に反し、同法9条により無効とされる。このような無効な合意に基づいて課税結果を変える取扱いをすることには、無理があるだろう。この点は、法人税に関する取扱いと同じ問題であるのではないか。

前掲東京地裁判決は、契約の当事者が、本件医療法人とその理事および代表理事長という「契約の締結当時、利害対立のある第三者間のような権利主張がされることは想定されない状況にあった」特殊な関係にある者たちであると指摘し、当該届出書を提出したときの契約当事者の関係を理由として、合理性があるとしている。

たしかに、契約当事者間での利害が共通するような関係であるならば、当該当事者間では借地権の価値は零であると取り扱うことも合理的であるといえなくもない。

しかし、前掲東京地裁判決では、Xと本件医療法人との関係性について何も触れていない。仮に相続人が利害を共通するような人的関係と無関係な場合、はたしてこの取扱いを相続人にも及ぼしてよいのか、疑問が残る。

無償返還の合意が私法上も有効であれば、相続人にもその合意の当事者としての立場が承継されるから、相続人もこれに拘束されることになるだろう。しかし、無償返還の合意は私法上無効であり、無効な合意の効力が相続人に及ぶことはあり得ないのであるから、無償返還の合意に基づく課税上の取扱いを、相続人にも及ぼすことには問題があろう。少なくとも、

借地借家法の定めにかかわらず、無償返還の合意が私法上の合意としても有効であるとする立法上の手当てをしないと、相続の場合に無償返還届出書の提出に関する通達の取扱いを相続人に引き継がせることは、無理なのではないだろうか。

実際、前掲東京地裁判決では、Xは無償返還の合意が借地借家法により無効とされることを根拠として争っている。この主張に対し本判決は、「無償返還届出は、……公法上の行為として……行われ、……私法上の効力のいかんによって……課税上の効果が左右されるものではない」とした。一方、前掲大阪地裁判決では、判決文をみる限り原告（X）が無償返還の合意の効力については積極的に主張していなかったようであり、裁判所もこの点については判断していない。しかし、もし原告がこの点を主張した場合、この主張を退けるには、前掲東京地裁判決の判断のように、無償返還の合意と無償返還届出書の提出が「公法上の行為」であり、私法上の効力には影響されないという理屈を根拠とするしかなかったのではないかと思われる。

このような理屈は、第2章で述べたとおり疑問があり、やはり私法上有効なもの（借地借家法の特例）とするよう、法整備を図るべきと考える。

4. 検討③：「時価」概念との関係

相当地代通達8による底地の評価方法は、本節3で検討した点の他にも、相続税法22条の時価が前述のとおり、「不特定多数の当事者間の自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」と解されていることとの関係でも問題があると考ええる。

無償返還の合意とこれに基づく無償返還届出書の提出がされた場合、その対象となる底地は、相当地代通達8により、その自用地価額の80パーセント相当額とされる。この80パーセントの基準となる自用地価額は、財産評価基本通達により計算されるのが通常であるが、財産評価基本通達による評価額は公示価格のおおむね80パーセント程度といわれており、そうすると、相当地代通達8は、公示価格のおおむね64パーセント相当額をもって、無償返還届出書が提出された場合の評価額としていることになる。し

かし、これも前述したとおり、この底地は私法上有効な借地権を負担している。そのような底地について、「不特定多数の当事者間の自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」が公示価格の6割超であるととてもいえないであろう。

借地権の時価について、粕谷幸男氏は、「今日、借地権の売買については、一般的に新借地法の施行もあって、借地権の不安定さ、わずらわしさがさらに嫌われる傾向にあり、自用地価額に借地権割合を乗じた価額では価格が高く売買できないような状況がでてきた。(中略)このようなことから路線価が公示価格の8割とされている時代においては、個々の借地条件の存在を借地権評価額に影響させるような合理的な評価方法を採用しなければ課税の公平に反するのではないかと考える」と述べている⁽⁷³⁾。これは、借地権の時価についてであるが、借地権の不安定さ、わずらわしさは、その負担のある底地についても同様の問題となるであろうから、ここで述べていることは底地についても当てはまるものと思われる。

前掲大阪地裁判決も前掲東京地裁判決も、この相続税法22条の「時価」の意義に照らした検討をしていないが、この点の問題はやはり大きいと考えるべきであろう。特に前掲大阪地裁判決のように、契約当事者が相続によって契約時から2度にわたって代わり、しかも、相続後において当事者間で有効な（無償返還の合意のない）借地契約が締結されていたと確認されたような場合にまで、その底地について上記のような公示価格の6割超という現実的でない金額を時価とすることは、あまりにも奇異に映る⁽⁷⁴⁾。建物が立っており地代を受けることしかできないような土地を地主が第三者に売却しようとしたとき、いったいいかほどの値段で取引されるのだろうか。買い取る側にとっても、公示価格の6割超などという値段では引

(73) 北野弘久ほか編『争点相続税法』259頁【粕谷幸男執筆】（勤草書房、1995）。

(74) 類似の疑問として、倉田収氏は「無償返還の合意により届出書を提出した後、利害が一致する特殊な関係が、個人がM & Aによりその法人の株を第三者に売却した場合、一致した利害関係が対立した関係に変化する。その変化した利害関係のなかで、借地人である法人が借地権の認定課税を受ける可能性のある新たな賃貸借契約を結ぶこともなく、従来の無償返還の合意に基づく賃貸借契約を維持していた後に、土地所有者に相続が発生した時の貸宅地の評価は、いかに評価すべきなのであるか」との疑問を呈している（倉田収「土地の無償返還届出書が提出されている場合の貸宅地の評価と相当地代通達の合理性」TKC 税研情報18巻4号168頁（2009））。

き取らないと思われる。このような価額は、「時価」が「不特定多数の当事者間の自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」であるという前提に立つ限り、明らかに時価を超える高額な金額であると考えられる。

このように、「時価」の意義との関係の点からみても、通達限りで無償返還の合意に関する相当地代通達 8 の取扱いを正当化することには無理があると考ええる。相当地代通達 8 による評価方法を維持するのであれば、「時価」の意義とも抵触しないよう法令で必要な手当てをすべきと考える。

おわりに

これまでみてきたとおり、借地権に関する課税については、大きく二つの問題を挙げることができる。一つ目は無償返還届出書に関する取扱いについての問題であり、もう一つは相続税の評価方法について借地権価額控除方式を採っていることの問題である。

まず、無償返還届出書に関する取扱いについては、無償返還届出書の提出により、地主、借地人双方とも借地権の設定時または返還時に課税上の利益を享受することができる。ただし、この課税上の利益を享受するに当たっての要件に大きな問題がある。それは、無償返還の合意は借地借家法上無効である、ということである。

この点について、東京地裁平成20年7月23日判決では「公法上の行為」、つまり税法上のことであるとして、私法上の効力とは無関係であると切り離れた。たしかに、無償で返還するような合意ができるのは、契約当事者に借地関係の利害が対立しないような特殊な関係があるような場合が想定されているからであり、その限りにおいてこの取扱いは、合理的であろう。

しかし、当該取扱いは、無償返還という契約の当事者同士の合意が前提となっており、これは私法上の契約であり当事者の意思表示である。それが法的に無効なのであるから、このような合意を根拠に課税関係を左右することは、法人税法および相続税法のどちらの取扱いにおいても問題がある、とみるべきであろう。特に相続時に、相続人が全く契約の内容に承服していない者である場合は、課税関係の合理性をもって問題なしとできる

のであろうか。

前掲東京地裁判決は、契約時の当事者間の合意を担保にして合理性があると判断しているが、当該合意とは無関係な相続人の立場から、無償返還の合意を盾に地主が借地人に対して返還を要求したような場合が、まさに大阪地裁平成11年1月29日判決で争われたような事案であろう。無効な合意に相続人が拘束されるという矛盾は、相続時に端的に顕在化する問題であると考えられる。このような矛盾の上で、時価に比して高額な相当当地代通達8による評価額をもって課税されることには、やはり疑問が残る。この疑問があるがゆえに、前掲各裁判で相続人が争うことになったのではあるまいか。

このように、無償返還の合意という私法上無効となるような約定を前提にして、通達のみを根拠に、課税の有無、評価額が左右されることを認めることは、通達に法源性がないことから、また合法性の原則の観点からも、問題があろう。したがって、課税庁は、納税者にとっても課税上の利益がある無償返還届出書に関する取扱いの合理性・整合性を担保するのであれば、やはり通達限りで取扱いを定めるものではなく、立法上の手当てをすべきものとする。

二つ目は、借地権が設定されている底地の評価方法についての問題である。

借地権の負担のある底地の評価方法は、原則として借地権価額控除方式を採っているが、これは不動産鑑定評価の立場からすると借地関係の当事者間で成立する限定価格であって、相続税法22条の時価、すなわち「不特定多数の当事者間の自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」とは異なっていると考えられる。

裁決平成9年12月11日では、財産評価基本通達の借地権価額控除方式の評価額によらず、不動産鑑定評価の評価額が「特別の事情」により正当であるとして更正処分を取り消したが、筆者は、本裁決の鑑定評価において、本来の一般的な底地の時価が顕在化したとみている。すなわち、第三者間の取引を前提として、借地権の負担がある底地の時価は、本件の鑑定評価で主張されるほどの価格でしかないことが明らかになったとみるべきであ

る、ということである。したがって、評価通達の制定当時の借地権価額控除方式という評価方法に固執せず、「不特定多数の当事者間の自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」としての「時価」の意義にも沿うような評価方法を導入してほしいものである。

さらに、相続があった場合の無償返還届出書に関する取扱いについても、現在の底地の評価方法は、問題である。それは、無効な合意に相続人が拘束されるという矛盾をもったまま、底地が評価されるということである。契約当事者の合意を前提として、相当代価通達 8 は、底地を自用地価額から借地権の負担に相当するとして 20 パーセントを控除して評価すること、すなわち、借地権価額控除方式を採用している。前述の矛盾からみると、やはり、このような評価額、すなわち、公示価格の 6 割超という現実的でない金額をもって時価とすることが妥当であるとは、いい難いのではないか。

相続後において当事者間で有効な（無償返還の合意のない）借地契約が締結されていたと確認されたような場合、つまり借地権の負担のある土地であると確認されたような場合にまで、このような評価額とすることは、「時価」が「不特定多数の当事者間の自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」であるという前提に立つ限り、明らかに時価を超える高額な金額であると考えられる。

したがって、筆者は、課税上の利益がある無償返還届出書に関する取扱いの合理性・整合性を担保するのであれば、無償返還の合意を私法上有効とするように、また評価についても「時価」の意義に反しないように、法令等の立法上の手当てをすべきものとする。

参考文献

<書籍>

1. 庄司範秋編『財産評価基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2006）
2. 加藤千博編『平成22年版相続税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2010）
3. 三木義一・関根稔・山名隆男・占部裕典『実務家のための税務相談（民法編）第

- 2 版』(有斐閣、2006)
4. 渡辺淑夫・山本守之『法人税法の考え方・読み方(4訂版)』(税務経理協会、1997)
5. 桜井四郎『土地・建物に関する権利移転と節税対策(三訂版)』(新日本法規出版、1994)
6. 篠塚昭次・田山輝明・内田勝一・大西泰博『借地借家法 - 条文と解説』(有斐閣、1993)
7. 稲本洋之助・澤野順彦編『コンメンタール借地借家法 [第3版]』(平文社、2010)
8. 我妻榮『新版民法案内』(一粒社、1975)
9. 水本浩・遠藤浩編『債権各論(改訂版)』(青林書院、1998)
10. 山川一陽『債権各論講義(改訂版)』(立花書房、2008)
11. 鈴木禄弥『債権法講義(改訂版)』(創文社、1987)
12. 甲斐道太郎・石田喜久夫編『借地借家法』(青林書院、1996)
13. 我妻榮『新訂物権法(民法講義)』(岩波書店、1993)
14. 我妻榮『民法案内4 物権法下』(勁草書房、2006)
15. 我妻榮『民法(第6版)』(勁草書房、1997)
16. 我妻榮・有泉亨『[新版] コンメンタール物権法(第2版)』(平文社、1997)
17. 我妻榮・有泉亨『[新版] コンメンタール民法 契約法(第2版)』(日本評論社、1998)
18. 我妻榮・有泉亨・川井健『民法2 債権法(第二版)』(勁草書房、2005)
19. 津村孝『例解・不動産鑑定評価理論』(清文社、1993)
20. 竹村忠明『借地借家法と補償』(清文社、1995)
21. 北野弘久・小池幸造・三木義一編『争点相続税法』(勁草書房、1995)
22. 三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』(信山社、2005)
23. 水野忠恒『租税法 [第4版]』(有斐閣、2009)
24. 北野弘久編『現代税法講義 [五訂版]』(法律文化社、2009)
25. 磯邊律男『研修相続税法』(新都心文化センター、1984)
26. 松沢智『租税実体法の解釈と適用 - 法律的視点からの法人税法の考察 - 』(中央経済社、1993)
27. 日税連公開研究討論会中国税理士会研究チーム編『借地権101年目の改革』(中央経済社、1998)

28. 松本茂郎『借地権課税の考察』（東洋出版、2004）
29. 若林孝三『借地権の税務』（大蔵財務協会、2002）
30. 渡辺淑夫『借地権（第3版）』（中央経済社、1985）
31. 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念』（中央経済社、2000）
32. 桜井巳津男・渡辺淑夫・増原繁樹『借地権課税の理論と実務（六訂版）』（財經詳報社、1993）
33. 高木文雄『法人・個人をめぐる借地権の税務』（清文社、1998）
34. 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規、加除式）
35. 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規、加除式）
36. 金子宏『租税法（第15版）』（弘文堂、2010）
37. 関根稔・間瀬まゆ子編著『税理士のための相続をめぐる民法と税法の理解』（ぎょうせい、2010）
38. 後藤巻則『契約法講義（第2版）』（弘文堂、2007）
39. 小林栢弘・松田重幸・有賀文宣『借地権の税務』（ぎょうせい、1987）
40. 広瀬正『税法上の諸問題』（新日本法規出版、新訂版、1975）
41. 桜井四郎『新訂ノ民・商法と税務判断 資産・譲渡編』（六法出版社、1992）
42. 北野弘久『税法学原論（第6版）』（青林書院、2007）
43. 松沢智『新版租税実体法 - 法人税法解釈の基本原理 - （補正第2版）』（中央経済社、2003）
44. 松沢智『租税法の基本原理 - 租税法は誰のためにあるか - 』（中央経済社、1996）
45. 内田勝一・山崎敏彦『借地・借家の裁判例』（有斐閣、1996）
46. 品川芳宣『租税法主義と税務通達（第2版）』（ぎょうせい、2004）
47. 山本守之『税務形式基準と事実認定（第3版）』（中央経済社、2000）
48. 市川深『法人税重要判例コンメンタール（改訂版）』（税務経理協会、1995）
49. 岡村忠生『法人税法講義（第3版）』（成文堂、2008）
50. 岸田貞夫『法人税法講座（4訂版）』（税務経理協会、2008）
51. 成松洋一『法人税法 - 理論と計算 - （4訂版）』（税務経理協会、2008）
52. 山田二郎編集代表『実務租税法講義』（民事法研究会、2005）
53. 吉牟田勲『新版法人税法詳説 - 立法趣旨と解釈（平成10年度版）』（中央経済社、1998）

54. 窪田悟嗣『法人税基本通達逐条解説（5訂版）』（税務研究会出版局、2008）
55. 東京弁護士会弁護士研修センター運営委員会編『事例から学ぶ税法 - 所得税・法人税・相続税等 -』（商事法務、2006）
56. 渡辺淑夫・山本清次『法人税基本通達の疑問点（4訂版）』（ぎょうせい、2009）
57. 新井隆一『行政法（第4版）』（成文堂、1980）
58. 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、2010）
59. 稲葉威雄・内田勝一・澤野順彦・田尾桃二・寺田逸郎・水本浩編『新・借地借家法講座第1巻総論・借地編1』（日本評論社、1998）
60. 渡辺淑夫・小林栢弘『第四次改訂 借地権課税実務事典（第四次改訂版3版）』（ぎょうせい、2009）

<論文>

1. 石島弘「租税法と私法の位置関係」税理29巻1号（1986）
2. 金子宏「最近10年の租税判例の動向 - 基礎理論を中心として - 」税研106号（2002）
3. 品川芳宣「財産評価基本通達の改正課題とあるべき方向」税理41巻12号（1998）
4. 橋本守次「借地権控除方式によらない貸宅地割合の設定と実務への影響」税理48巻13号（2005）
5. 中村人知「民法上の借地権と税法上の借地権」税経通信56巻11号（2001）
6. 藤曲武美「借地権の設定時と課税関係」税経通信56巻11号（2001）
7. 平川茂「借地権の設定後と課税関係」税経通信56巻11号（2001）
8. 黒木貞彦「借地権の評価方法と問題点」税経通信56巻11号（2001）
9. 亀田誠二「鑑定による評価か、評価通達による評価か」税研112号（2003）
10. 武田昌輔「借地権課税の研究」日税研論集2号（1986）
11. 武田昌輔「借地権課税の研究〔2〕」日税研論集7号（1988）
12. 横山茂晴「底地の評価」税務事例研究5号（1989）
13. 品川芳宣・岩崎政明・山田熙・山本守之「緊急座談会 - 改正相続税財産評価基本通達の実務的検討」税務通信45巻12号（1990）
14. 租税法学会編「租税法の基礎理論」租税法研究11号（1983）
15. 大野厚夫「借地権をめぐる法人・個人の課税関係」税務弘報39巻6号（1991）
16. ハッ尾順一「借地権の設定と権利金の認定」税務弘報39巻6号（1991）

17. 宮野清「借地権の返還に伴う立退料の適正額」税務弘報39巻6号(1991)
18. 高橋享二「相当の地代据置方式と無償返還届出方式」税務弘報39巻6号(1991)
19. 渡辺淑夫「権利金の認定見合わせ」税務弘報36巻10号(1988)
20. 山本守之「地価高騰化における『相当の地代』」税務事例研究7号(1990)
21. 山田熙「相当の地代をめぐる諸問題 - 借地権通達における仮説の検討 - 」税務事例研究44号(1998)
22. 友野行晴「借地権における相当の地代の見直し」税理52巻11号(2009)
23. 下崎寛「借地権課税で押さえておきたい一般地代計算のポイント(上)」税理53巻3号(2010)
24. 倉田収「土地の無償返還届出書が提出されている場合の貸宅地の評価と相当地代通達の合理性」TKC 税研情報18巻4号(2009)
25. 小林磨寿美「借地権取引の経済的合理性とは何か」税務弘報52巻6号(2004)
26. 首藤重幸「租税行政手続」日税研論集25号(1994)
27. 田中治「税法通達の読み方」税研138号(2008)
28. 石島弘「無償・低額譲渡と課税」税理25巻16号(1982)
29. 鈴木修三「所得金額の計算と税務申告書の記載[益金の額の計算] 3 借地権」税経通信62巻15号(2007)

＜判例批評＞

1. 嶋村正弘「判批(東京地裁平成20年7月23日)」国税速報6086号(2009)
2. 嶋村正弘「判批(東京地裁平成20年7月23日)」税務事例41巻7号(2009)
3. 岸田貞夫「判批(東京地裁平成20年7月23日)」TKC 税研情報18巻4号(2009)
4. 三木義一「判批(東京高裁平成7年11月28日、千葉地裁平成7年2月22日)」税研106号(2002)
5. 石島弘「判批(大阪高裁平成2年12月9日、大阪地裁平成元年3月28日)」税研106号(2002)
6. 森田義男「判批(裁決平成9年12月10日)」税理41巻3号(1998)
7. 浅妻章如「判批(東京地裁平成20年7月23日)」ジュリスト1405号(2010)
8. 鎌田泰輝「判批(最高裁昭和49年6月28日)」月刊税務事例7巻2号(1975)
9. 高津吉忠「判批(最高裁昭和56年10月30日)」税経通信39巻15号(1984)

10. 川井重男「判批（東京地裁昭和45年7月29日）」税務弘報20巻4号（1972）
11. 戸島利夫「判批（名古屋高裁昭和47年12月21日）」税経通信32巻11号（1977）
12. 服部勝彦「判批（名古屋高裁昭和47年12月21日）」税務弘報22巻2号（1974）
13. 平岡久「判批（最高裁昭和33年3月28日）」行政判例百選 第4版〔別冊ジュリスト150号〕（1999）
14. 平岡久「判批（最高裁昭和43年12月24日）」行政判例百選 第4版〔別冊ジュリスト150号〕（1999）
15. 増井良啓「判批（大阪高裁昭和53年3月30日）」租税判例百選第4版〔別冊ジュリスト178号〕（2005）
16. 増井良啓「判批（最高裁平成7年12月19日）」租税判例百選第4版〔別冊ジュリスト178号〕（2005）
17. 松井宏「判批（裁決平成17年5月17日）」税務事例38巻10号（2006）

<その他>

1. 国税庁総務課「国税庁関係 国会答弁要録（ ）」（1985）
2. 昭和36年12月税制調査会答申の別冊「答申の審議の内容及び経過の説明」（1961）